

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ
ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**



Ткачик Федір Петрович

ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ

*Навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації*

Тернопіль
2015 р.

УДК.336.22
ББК 65.261.41я 73
Т 48

Рецензенти:

Коваленко Юлія Михайлівна, доктор економічних наук, професор кафедри фінансових ринків Національного університету державної податкової служби України.

Комендат Ігор Юлійович, начальник Головного управління Державної фіскальної служби у Тернопільській області.

Сідельникова Лариса Петрівна, кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри податкової та бюджетної політики Херсонського національного технічного університету.

*Рекомендовано Вченою Радою
Тернопільського національного економічного університету до видання
(Протокол № 4 від 25 грудня 2015р.)*

Ткачик Ф.П.

Т 48 Податкове консультування. Навчальний посібник / Ф.П. Ткачик –
Тернопіль: Вектор, 2015. – 252 с.

Навчальний посібник «Податкове консультування» забезпечує формування фахових знань та вмінь в питаннях організації та здійснення податкового консультування з актуальним проблем оподаткування, а також налагодження партнерських відносин між платниками податків та фіскальними органами. В даному навчальному посібнику автор розкриває нову парадигму податкового консультування в Україні, яка враховує міжнародний досвід, національні особливості роз'яснення законодавства з питань оподаткування, функціонування суб'єктів господарської діяльності в сфері надання податкових консультацій, а також необхідність отримання податкових консультацій платниками податків і зборів. Навчальний посібник може бути рекомендований для безпосереднього використання в навчальному процесі студентами, магістрами економічних спеціальностей, науковцями, державними службовцями фіскальних органів при виконанні ними функціональних обов'язків, суб'єктами господарювання при наданні чи отриманні послуг з податкового консультування.

УДК.336.22
ББК 65.261.41я 73

© Ткачик Ф.П., 2015

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ ТА РОЛЬ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ	10
1.1. Сутність, мета й критерії податкового консультування	10
1.2. Історичні витоки податкового консультування	15
1.3. Основні принципи податкового консультування	20
1.4. Роль консультаційних послуг в сфері оподаткування для держави і суспільства.....	26
Навчальний тренінг	32
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ.....	35
2.1. Нормативно-правові аспекти податкового консультування в Україні	35
2.2. Організація роботи фіскальних органів з розгляду звернень платників податків.....	40
2.3. Особливості надання консультаційних послуг в сфері роз'яснення митного законодавства.....	46
2.4. Роль та місце громадських і приватних організацій в розбудові національної системи податкового консультування.....	51
Навчальний тренінг	58
РОЗДІЛ 3. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ.....	61
3.1. Характерні риси податкового консультування в європейських країнах	61
3.2. Основні принципи навчання податкових консультантів у Польщі та Нідерландах	69
3.3. Досвід Німеччини в сфері інформаційного співробітництва фіскальних органів та податкових консультантів.....	76
3.4. Трансфертне ціноутворення як об'єкт моніторингу зарубіжних та національних податкових консультантів.....	82
Навчальний тренінг	90

РОЗДІЛ 4. ПРАГМАТИЗМ НАДАННЯ ПОДАТКОВИХ РОЗ'ЯСНЕНЬ СУБ'ЄКТАМИ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ93

4.1. Консультаційно-інформаційна діяльність органів Державної фіскальної служби України	93
4.2. Особливості функціонування Спілки податкових консультантів в Україні	100
4.3. Загальні риси консультаційної роботи Палати податкових консультантів	105
4.4. Практика надання податкових консультацій іншими спеціалізованими організаціями	111
Навчальний тренінг	120

РОЗДІЛ 5. ОСОБЛИВОСТІ НАДАННЯ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАЦІЙ ПЛАТНИКАМ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ.....123

5.1. Податкове консультування на етапі вибору системи оподаткування суб'єктом господарювання	123
5.2. Порівняння загальної та спрощеної системи оподаткування...128	
5.3. Роз'яснення основних аспектів формування та подання податкової звітності, а також сплати податкових зобов'язань.....134	
5.4. Оптимізація податкового навантаження платника податків і зборів.....141	
Навчальний тренінг	147

РОЗДІЛ 6. ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ ЯК ФАКТОР МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ ТА ПРАВОПОРУШЕНЬ.....151

6.1. Досудове (адміністративне) та судове врегулювання податкових спорів.....151	
6.2. Податкове консультування як спосіб мінімізації ухилення від оподаткування.....158	
6.3. Використання консультаційних підходів в контексті мінімізації митних ризиків	165
6.4. Соціально-психологічні аспекти покращення сервісу податкового консультування.....170	
Навчальний тренінг	177

РОЗДІЛ 7. ПЕРСПЕКТИВИ І НЕОБХІДНІСТЬ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ.....	180
7.1. Проблеми формування законодавчого підґрунтя податкового консультування.....	180
7.2. Вплив податкового консультування на податкову культуру ..	186
7.3. Необхідність розвитку податкового консультування та його користь для платників податків	192
7.4. Орієнтири удосконалення надання консультаційних послуг з питань оподаткування	198
Навчальний тренінг	206
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	210
СЛОВНИК ОСНОВНИХ ТЕРМІНІВ І ПОНЯТЬ	221
ДОДАТКИ	232

ВСТУП

*Хоча б над тобою було сто вчителів –
вони будуть безсилі, якщо ти не зможеш
сам змусити себе до праці
і сам вимагати її від себе.*

В. Сухомлинський

Сучасні умови розвитку фінансово-економічних відносин на світовій арені враховують особливості співпраці фіскальних органів з 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 світу, які акцентують зусилля на розвитку консультаційних послуг з питань фінансів та оподаткування підсилюють загальний ефект в системі накопичення бюджетних ресурсів для виконання поставлених перед державою завдань.

Європейський підхід до побудови ефективної системи взаємодії контролюючих органів у сфері оподаткування з платниками податків характеризується високим рівнем взаєморозуміння та професіоналізму. Вагому роль в цьому аспекті відіграють податкові консультанти – фахівці, які допомагають платникам податків розібратися в процесах оподаткування власного бізнесу, а також надають поради щодо ефективного формування та подання податкової звітності. Парадоксальність їхньої роботи з одного боку оцінюється високою винагородою, а з іншого – розумінням того, що на них лежить висока матеріальна і моральна відповідальність перед клієнтом та державою. Поряд з цим, у податкових консультантів постає важливе завдання: допомогти клієнту розібратися в складній системі оподаткування, зокрема в нормативно-правових актах, що становлять її основу. З

приводу цього, лауреат Нобелівської премії Моріс Алле¹ (1988 р.) акцентує увагу на тому, що податкове законодавство часто стає головоломкою для платника податків, тому він змушений нести додаткові витрати, звертаючись за допомогою до професіоналів. Другою проблемою складності податкових законів Моріс Алле називає можливість застосування до однієї ситуації різних податкових режимів в залежності від того чи іншого тлумачення тексту. Податкові органи не мають можливості розбиратися в наукових коментарях та роз'ясненнях податкового законодавства з причини обмеження термінів проведення контрольних-перевірочних заходів. Тому необхідність прийняти рішення в рамках встановлених процедур часто є несправедливим по відношенню до платника податків.

Таким чином, потреба у фахівцях, які б надавали ґрунтовні роз'яснення з актуальних питань оподаткування для зарубіжних країн та України є надзвичайно важливою та актуальною. Обізнаність платників податків, формування в них високого рівня податкової культури та розуміння обов'язку щодо сплати податкових платежів, виведення з тіньового сектору капіталу, покращення інвестиційної привабливості економіки, інноваційний розвиток та підвищення соціальних стандартів безпосередньо пов'язані з бюджетним процесом та фіскальною політикою. Тому існує нагальна потреба в розвитку консультаційних послуг з питань ефективного реалізації митної та податкової політики не лише фіскальними органами управління а й суб'єктами господарювання.

Навчальний посібник «Податкове консультування» орієнтований на глибоке та комплексне засвоєння студентами знань з теоретико-методичних та науково-практичних основ консультаційної діяльності з актуальних проблем оподаткування з урахуванням умов сучасності та досвіду розвинених країн світу. Навчальний посібник підготовлено в рамках вивчення дисципліни «Податкове консультування», головною метою якої є отримання студентами системних та ґрунтовних знань щодо основних правил, принципів та специфіки надання податкових консультацій платникам податків, роз'яснення норм податкового законодавства та особливостей фіскальної політики України.

¹ Allais M. Pour la réforme de la fiscalité, repenser les vérités établies, Editions Clément Juglar, 1990. – 131 p.

Завдання дисципліни науково-пізнавального та професійного характеру полягають в наступному:

— розуміти економічну сутність та соціальну роль податкового консультування;

— знати основні вимоги, що ставляться до податкових консультантів у розвинених країнах та Україні.

— ознайомитися з організаційно-правовими умови надання податкових консультацій;

— набути навиків організації роботи щодо надання об'єктивних та якісних консультацій з питань реєстрації у фіскальних органах, сплати встановлених законодавством податків та зборів, достовірності проведення перевірок, апеляції з приводу неправомірних дій контролюючих органів, відповідальності за вчинення податкових правопорушень тощо;

— навчити студентів використовувати основні теоретичні положення з питань роз'яснення податкового законодавства у практичній діяльності.

Структура навчального посібника «Податкове консультування» охоплює сім розділів, кожен з яких містить чотири питання. Зміст посібника розкривається за рахунок розгляду таких питань як сутність та роль податкового консультування; організаційно-правові основи податкового консультування в Україні; зарубіжний досвід організації та здійснення податкового консультування; прагматизм надання податкових роз'яснень суб'єктами податкового консультування в Україні; особливості надання податкових консультацій платникам податків і зборів; податкове консультування як фактор мінімізації податкових спорів та правопорушень; перспективи і необхідність розвитку податкового консультування в Україні.

Комплексність засвоєння поданого у даному посібнику матеріалу підсилюється за рахунок завдань прикладного характеру, що систематизовані у навчальному тренінгу до кожного розділу та складаються з контрольних питань, реферативної роботи, тестових завдань та ситуаційного блоку. В кінці посібника подано словник основних термінів та понять та згруповано літературні джерела, посилання на які можна зустріти у тексті розділів навчального посібника. Враховуючи теперішній процес становлення податкового

консультування в Україні літературні та інформаційні джерела комбіновані та включають переважно першоджерела, монографії, навчальні посібники та підручники, фахові статті, офіційні роз'яснення фіскальних органів і професійних організацій, а також електронні ресурси.

Вивчення курсу «Податкове консультування» за допомогою даного навчального посібника передбачає цілеспрямовану роботу над освоєнням спеціальної літератури, активної роботи на лекціях та практичних заняттях, самостійної роботи, виконання індивідуальних завдань та розв'язання прагматичних ситуацій. Це сприятиме формуванню у майбутніх професіоналів знань, навичок та умінь щодо ефективної організації роботи пов'язаної з консультуванням в сфері оподаткування.

Незважаючи на те, що матеріал навчального посібника «Податкове консультування» розраховано здебільшого на студентів економічних ВНЗ, він може стати у нагоді й аспірантам, здобувачам, викладачам, широкому колу фахівців у сфері фінансів і оподаткування та усім, хто цікавиться фіскальною політикою і податковим консультуванням.

РОЗДІЛ 1

СУТНІСТЬ ТА РОЛЬ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

*Мудра людина не лише знає наслідки із
принципів, але й володіє істинним
знанням самих принципів.*

Аристотель

1.1. Сутність, мета й критерії податкового консультування

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

У дослівному перекладі з латинської мови, консультування можна розглядати як нарада або надання порад (*consultans* – радник). Якщо опустити стилістичні та семантичні відмінності між різними видами консультування, можна виділити два основних підходи до розкриття поняття «консультування»:

Перший розглядає консультування з функціональної точки зору. Зокрема Арлена Скотт тлумачить консультування як різновид форми надання допомоги по відношенню змісту, процесу рішення або побудови завдання (або ряду завдань), при якій консультант не виконує задачу самостійно, а лише надає допомогу щодо її виконання².

Другий підхід розглядає консультування як самостійні професійні послуги і робить акцент на вимогах, яким ці послуги повинні відповідати. В контексті цього, Ларрі Грейнер зазначає, що управлінське консультування є набором послуг, що надаються спеціально навченими з відповідною кваліфікацією особами, які в

²Скотт Арлена. Как управлять переменами: Change Management глазами специалиста / Арлена Скотт // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.hrc.com.ua/content/articles/index.php?article=5571>

об'єктивній та незалежній манері допомагають клієнту виявити і проаналізувати проблеми даної організації і рекомендують вирішення цих проблем, а також, при необхідності, надають допомогу в реалізації запропонованих рішень³.

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 та зборів, що визначаються законодавством (послуг щодо податкового консультування)⁴.

На думку Р. Буссе сутність податкового консультування полягає в наданні клієнтам послуг у вигляді консультацій у системі оподаткування, куди при бажанні включено виконання всіх, що сприяють цьому робіт, наприклад, ведення бухгалтерського обліку та податкової документації, складання необхідних декларацій тощо⁵.

Досліджуючи податкове консультування через призму таких категорій як процес, експертиза, послуга та метод, О. Смірнова визначає податкове консультування як професійну 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 реалізація⁶.

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

³ Грейнер Ларри. Схемы организационных изменений Harvard Business Review, май-июнь 1967, С. 119–120.

⁴ Гудков Ф.А. Об организации рынка услуг по налоговому консультированию / Ф.А. Гудков // Ваш налоговый адвокат. – 2007. – №7. – С. 12-14.

⁵ Буссе Р. Опыт Германии по информационному взаимодействию финансово-налоговых органов и налоговых консультантов / Р. Буссе // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nalogforum.ru/php/content.php?id=767>.

⁶ Смірнова О.М. Податкове консультування: зміст і стан розвитку / О.М. Смірнова // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – № 2 (53). – С. 84-90.

та сплати податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган⁷. Зазначене визначення першочергово зосереджено на нормативних принципах та звуження 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» 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 та іншими особами обов'язків, передбачених законодавством про податки і збори⁸. Очевидно, що перевагами даного визначення можуть бути спроби виділення податкового консультування в окрему сферу діяльності та акцентування на дотриманні законодавства з питань оподаткування. Тим не менше, існують певні тези, що потребують врегулювання, зокрема сама сутність визначення носить загальний характер, наголошується на платних послугах, 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.

Мета податкового консультування – сприяти підготовці кваліфікованих спеціалістів, які володіють новим управлінським мисленням і знанням того, як залежно від ситуації надати ефективну податкову консультацію використовуючи працю, інтелект, мотиви поведінки людей і специфіку податкового законодавства. Висвітлюючи власну точку зору на головну мету консультування слід зазначити, що вона має проявлятися у формулюванні обґрунтованих роз'яснень та умінні донесення раціональних підходів щодо вирішення

⁷ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Редакція від 20.09.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

⁸ 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

необхідного завдання чи ситуації, визначення шляхів і способів їх реалізації. Розвиток податкового консультування необхідний для налагодження партнерських відносин між фіскальними органами та суб'єктами оподаткування.

Якщо порівнювати системи податкового консультування різних країн, то одразу буде видно певні особливості, що притаманні лише деяким з них. За результатами досліджень у цій галузі, що проводилися Науково-дослідним інститутом з «Прав професійних об'єднань вільних професій» при Університеті ім. Лютера (Німеччина), можна виділити **два критерії для порівняння національних структур**.

Перший критерій полягає у допуску бажаючих на ринок податкового консультування. Сюди можна віднести вимоги до особистих якостей і рівня кваліфікації претендента, а також ступінь винятковості права на дану послугу, роль і місце професійних організацій та умови членства в них.

Другий критерій охоплює правила поведінки суб'єктів податкового консультування на ринку, а саме права та обов'язки і професіональна етика податкових консультантів, положення про страхування від професійної відповідальності та підвищення кваліфікації⁹.

Розглядаючи на цій основі нормативно-правову базу, виділяються дві істотно відмінні одна від одної системи регулювання правових відносин на ринку податкового консультування. Це, по-перше, система «державного регулювання», коли нормативну базу для податкового консультування в основному кодифіковано законом і адресатами цього закону вона при необхідності лише уточнюється, і, по-друге, система «саморегулювання», коли нормативна база виключно встановлена самими дійовими особами.

Поряд з цим варто виділяти й основні **критерії податкового консультування** як специфічний орієнтир для ефективної організації роботи податкових консультантів. Зокрема їх можна систематизувати наступним чином:

⁹ Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування : зарубіжний досвід / О.М. Смірнова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 8 (111). – С. 47-52.

1. Знання та досвід – здатність використовувати отриману у процесі роботи з різноманітними суб'єктами підприємницької діяльності і громадянами інформацію у перехресному порядку, а також постійно оновлювати її як за допомогою відстеження поточних змін податкового законодавства, так і шляхом передбачення майбутніх трансформацій. Зазначений критерій спонукає бути своєрідною ланкою між теорією й практикою та діючим і майбутнім податковим законодавством.

2. Об'єктивність – здатність комплексно аналізувати ситуацію, уникаючи усталених оцінок, упередженості, подвійних стандартів, зайвої інформації тощо. Розглянутий критерій спонукає до конкретних рішень і дій.

3. Надійність та відповідальність – здатність викликати довіру клієнта шляхом максимально повного та якісного виконання податковим консультантом взятих на себе обов'язків, а також за допомогою пріоритету інтересів клієнта над власними.

4. Конфіденційність – здатність зберігати таємниці щодо отриманої від клієнта інформації, включаючи нерозголошення будь-яких відомостей без попередньої згоди клієнта (за винятком передбачених законом випадків).

5. Економічна результативність – здатність податкового консультанта запропонувати максимально економічно вигідні варіанти вирішення проблеми для клієнта та отримати адекватну оплату за витрачений час.

Таким чином, розгляд сутності, мети й критеріїв податкового консультування засвідчив про високі вимоги, що висуваються до якості консультаційних послуг і відповідно до самих податкових консультантів. Водночас різноманітність клієнтів і ринків, проблем і завдань, ресурсів і можливостей, застосовуваних підходів і методів, а також осіб, які беруть участь у процесі податкового консультування, стало причиною появи різних видів податкових консультантів і самого напрямку податкового консультування у світовій та вітчизняній практиці.

1.2. Історичні витоки податкового консультування

Розглядаючи природу податкового консультування, необхідно торкнутися і питання розвитку податкового консалтингу, як самостійної сфери діяльності. В останні роки навіть не уявляється можливим функціонування ринку підприємництва без оперативного управління, де в основі прийняття рішень пропонується використання широкого спектру інформаційного простору. Не дивлячись на те, що кожна сфера життя суспільства має свій вид консалтингу, консультації поступово почали здобувати ринкові властивості, тобто поради перетворилися в організований і технологічний бізнес. Це трапилось більше з домінування зовнішніх причин, пов'язаних з надмірним державним регулюванням сфери економіки, обліку, оподаткування та ін., а також із становленням і розвитком законодавчих процесів.

Батьківщиною поняття **консалтинг** є Англія, його сутність визначається як послуги, консультації, здійснювані спеціалізованими консалтинговими компаніями для продавців, виробників, покупців і включають в себе рішення широкого кола питань економіки, фінансів, права, зовнішньоекономічних зв'язків. Дане поняття має широке коло застосування, разом з тим його можна конкретизувати і присвоїти характер ринкової системи в сфері податкового законодавства.

Основна мета консалтингу полягає в передачі своїх знань і досвіду, наданих на платній основі, тобто в певній мірі виконується допомога клієнтам. Також під консалтингом розуміється професійна допомога в сфері вирішення різних проблем створення і управління функціонуванням організацій, яке здійснюється особою або групою осіб, які не є власниками або співробітниками цих організацій. З прийняттям спеціальних законодавчих актів з питань податків і оподаткування під податковим консультуванням розглядали передачу знань організаціям і іншим клієнтам за допомогою спеціально навчених і кваліфікованих осіб, які допомагають замовнику виявити проблеми по оподаткуванню, проаналізувати їх, розробити рекомендації щодо їхньої ліквідації, а при необхідності сприяти вирішенню цих проблем.

Такий вид консалтингу, як **податкове консультування отримало свій безпосередній розвиток** з 60-х рр. ХХ століття у зв'язку з частими змінами податкового законодавства. Зокрема у 1959 р. у

Франції як єдину координаційну організацію було створено Європейську Конфедерацію податкових консультантів та затверджено її статут, що був остаточно переглянутий Генеральною асамблеєю Асоціації 24.09.2010 р. Сьогодні до складу Асоціації входять 26 національних організації з 21 європейської країни, що об'єднують більше, ніж 100 тис. податкових консультантів¹⁰. Свою місію Конфедерація вбачає у захисті професійних інтересів податкових консультантів, гарантуванні високої якості наданих ними порад і рекомендацій та обміні інформацією щодо національних податкових законів із метою сприяння координації податкового законодавства в Європі.

З моменту створення Конфедерації було сформульовано основні її **функції**, зокрема до них належать наступні:

- захист професійних інтересів податкових консультантів та забезпечення якості податкових послуг, що ними надаються;
- обмін інформацією про національні податкові закони;
- координація відповідного податкового законодавства в Європі;
- підтримка відносин з владою на національному та міжнародному рівнях;
- інформування органів управління Європейського Союзу про досвід практиків в усіх сферах оподаткування і професійного права;
- сприяння координації національних законів, що регулюють професії, в т.ч. для досягнення захисту титулу кожного національного податкового консультанта в Європі;
- відстоювання прав податкових радників перед державою і судовою системою;
- інформування громадськості про послуги, які надають податкові консультанти;
- створення найкращих умов для професійної діяльності податкових консультантів;
- налагодження співробітництва в усіх галузях, що становлять спільний інтерес для податкових консультантів в Європі як всередині, так і за межами кордонів Європейського союзу.

¹⁰ Офіційний сайт Європейської Конфедерації податкових консультантів (Confédération Fiscale Européenne) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cfe-eutax.org/about>

Поряд з функціями важливо розглядати структурні компоненти Європейської Конфедерації податкових консультантів (рис. 1.1).

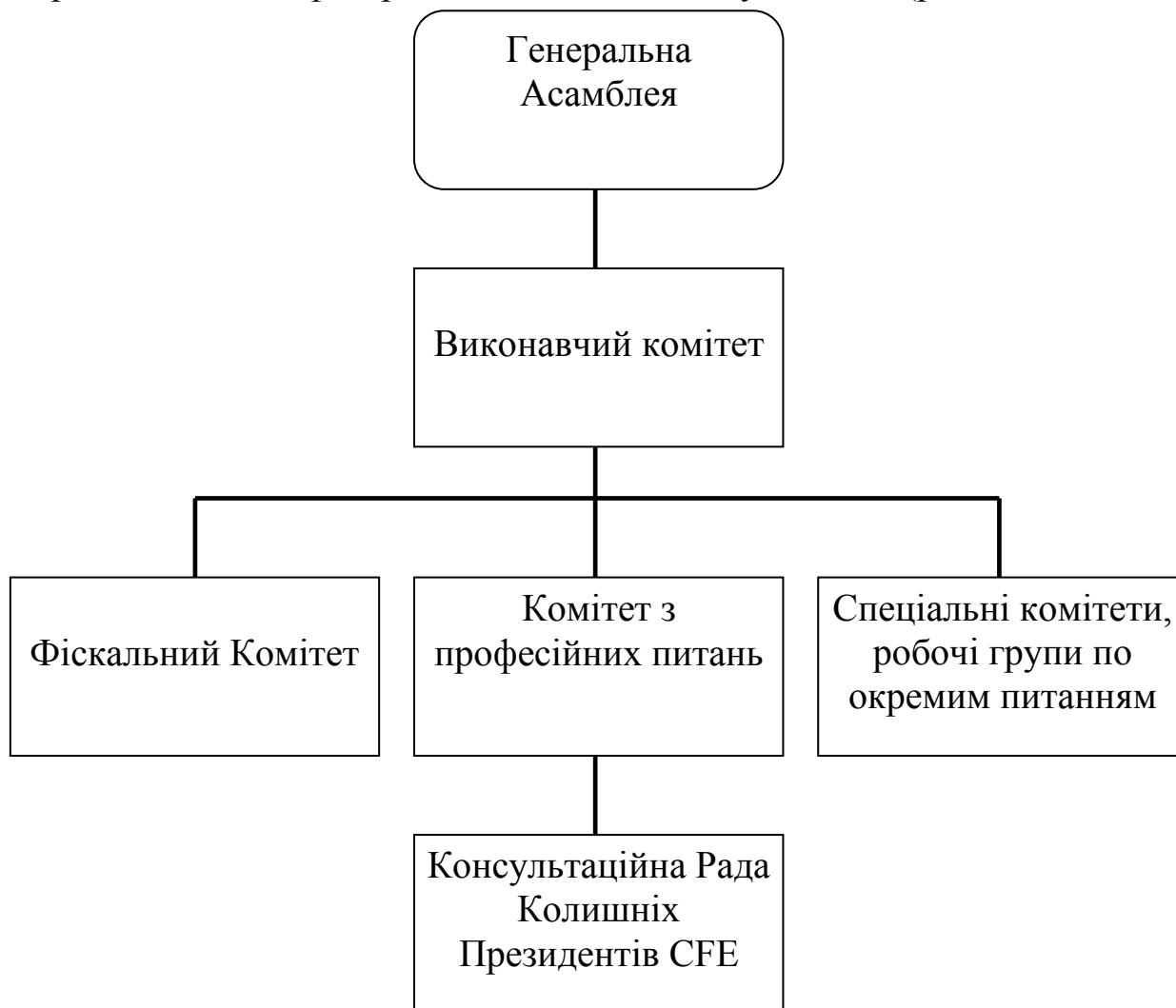


Рис. 1.1 Структура Європейської Конфедерації податкових консультантів

Сьогодні Європейська Конфедерація також співпрацює з Спілкою податкових консультантів України, організовують спільні заходи та реалізують ініціативи в контексті забезпечення ефективного розвитку податкового консультування.

Податкове консультування – хоч і складна, але дуже цікава сфера діяльності. **Причинами його появи** та розповсюдження є наступні:

- 1) довгострокова тенденція до подальшого ускладнення національних податкових систем;
- 2) внесення частих змін та доповнень до податкового законодавства;

3) бажання підприємств та організацій заощадити власні кошти на законних підставах;

4) намагання клієнтів мінімізувати податкові ризики, покращити взаємовідносини з податковими органами, перенести відповідальність на професіоналів;

5) недостатня ефективність замикання всіх питань щодо правильності та своєчасності нарахування та сплати податків і зборів, за що відповідає головний бухгалтер тощо¹¹.

Великі підприємці створюють окремий відділ консультування безпосередньо на підприємстві.

Потреба в податкових консультаціях в Україні мала місце ще в 1992 році, яка характеризувалася попитом на консультаційні послуги інформаційного характеру щодо обліку податків, про зміни і доповнення в податкове законодавство та порядок їх нарахування та сплати (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Періодизація податкового консультування в Україні

Період	Характеристика етапу	Характеристика консультаційних послуг
1991-2000	Становлення податкової системи відбулося одночасно із створенням ринкових відносин в економіці. У 1991 році набирає чинності Закон Української РСР «Про систему оподаткування», в якому закріплено принципи оподаткування, права та обов'язки платників податків, а також перелік загальнореспубліканських зборів та обов'язкових платежів.	Попит на консультаційні послуги інформаційного характеру щодо обліку податків, про зміни і доповнення в податкове законодавство та порядок їх нарахування та сплати. Податкове консультування здійснюється на базі аналізу існуючих схем оподаткування, що продукує вигідний вибір системи оподаткування..
2001-2003	Створення Спілки податкових консультантів (СПК) України, вона ставить за мету ряд практичних завдань з удосконалення податкової системи України та актуалізації податкової політики.	СПК України ставить перед собою за мету створення єдиних стандартів податкового консультування і практичного їх застосування на всьому європейському просторі.

¹¹ Башкирова Н.Н., Сугрובה Е.Б. Основы налогового консультирования [Текст]: учеб.пособие/под.ред. Л.И.Гончаренко.-М.:Магістр, 2010. – 178 с.

2004-2010	Інформаційне насичення законодавчої бази податкового адміністрування. Потреба в необхідності отримання податкових роз'яснень і порад. Внесення до Верховної Ради України проекту закону «Про податкове консультування в Україні»	Активізація діяльності формальних учасників ринку податкового консультування. Популяризуються звернення платників податків за порадою до фахівців державної та приватної форми функціонування.
2011-2014	Податковими органами вводяться нові сервіси і робиться акцент на поліпшення якості обслуговування платників податків. Починає діяти громадська організація Палата податкових консультантів.	Для зручності платників податків, на об'єднаному веб-порталі ДПС України, функціонує Єдина база податкових знань, яка постійно оновлюється та вдосконалюється. Інтенсифікація розвитку інституту податкового консультування, податкової культури, як платників податків так і представників виконавчої гілки влади, що здійснює дієвий вплив на підвищення ефективності податкової системи в Україні.
2015	Продовжується перехід до сервісного органу ДФС України, активно функціонують ЦОПП, масово проводяться заходи з питань роз'яснення податкового законодавства учасниками ринку податкового консультування.	Діяльність ЦОПП сприяє формуванню орієнтованої на платника податків системи адміністрування. Отримання податкових консультацій в усній, письмовій або електронній формі. Організуються різного роду круглі столи та семінари націлені на підвищення податкової грамотності платників податків.

В цілому, 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, направлену на збереження беззбитковості діяльності. Оподаткування та всі пов'язані з ним процеси та 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 консультаційної діяльності, так і платників податків.

Сьогодні ринок податкового консультування в Україні насичений першочергово послугами Державної фіскальної служби України, а також інших громадських та професійних організацій. Переваги від 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 у діяльність фірми представництво інтересів у суді. Звернення до державних установ згідно чинного законодавства 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. Тим не менше, податкове консультування на макрорівні чи макрорівні має здійснюватися з дотриманням його базових принципів.

1.3. Основні принципи податкового консультування

Опис консультаційної діяльності в основному будується на припущенні, що консультант з податків і зборів діє як підприємець. У той час як аналіз сформованого українського і міжнародного досвіду показує, що є позитивні результати організації системи податкового консультування як в рамках органів державної влади, так і в самій організації.

Основною метою діяльності у сфері податкового консультування є робота фахівців на найвищому рівні, що забезпечує якісне виконання завдань, поставлених замовником, і задоволення суспільних інтересів.

Для досягнення зазначених цілей консультант повинен слідувати **принципам податкового консультування**, які зображенні на рисунку 1.2.

Загальновідомо, що принципи – це твердження, які сприймаються як головне, важливе, суттєве, необхідне чи бажане. У науковій школі принципи розглядаються здебільшого як загальні вимоги до побудови теорії, сформульовані як те первинне, що лежить в основі певної сукупності фактів. При характеристиці різноманітних систем принципів важливо декламувати такі суттєві характеристики, що

відповідають за правильне функціонування системи, без яких вона не виконувала б свого основного призначення.

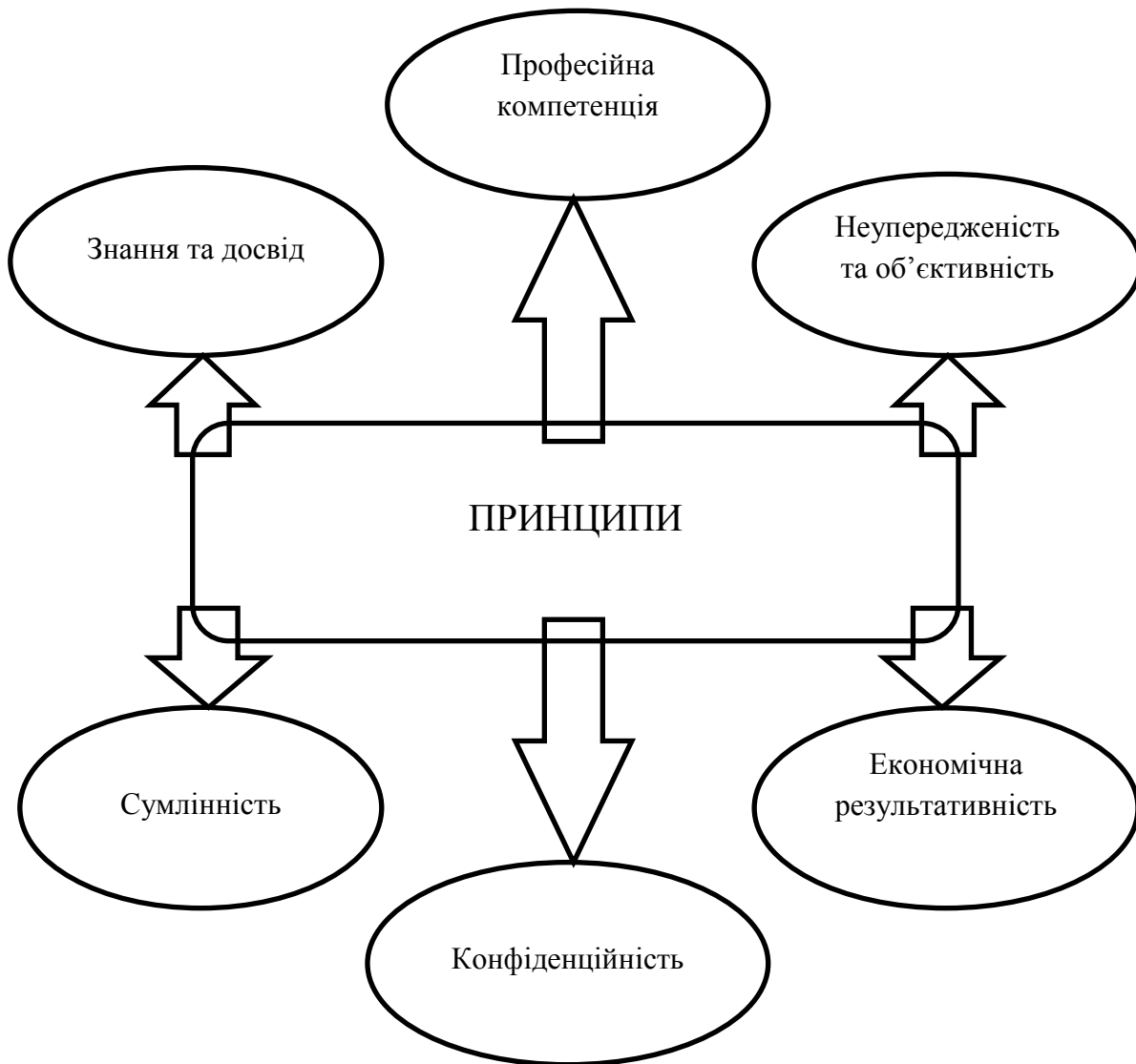


Рис. 1.2. Принципи податкового консультування

Постає необхідність в розкритті окреслених принципів більш детально:

1) Знання та досвід. Знання податкового консультанта не вичерпуються тільки знаннями нормативних правових актів з оподаткування. Податковий консультант повинен вміти аналізувати судову практику, володіти знаннями ненормативних правових, роз'яснювальних актів. Податковий консультант також має володіти знаннями бухгалтерського обліку, аналізувати фінансові операції. Сукупність цих знань допомагає надавати платнику податків послуги одночасно з різних напрямків діяльності, пріоритетною серед яких має бути податкова галузь.

Податкові консультанти вправі прийняти на себе проведення усних або письмових консультацій. Але і в тому, і в іншому випадку слід мати на увазі, що зміст консультацій має бути повним та вичерпним, в цьому податковому консультанту допомагають не тільки знання, а й досвід роботи. Відповідь на запит платника податків повинна бути обґрунтованою, розгорнутою, з посиланням на нормативно-правові документи. Консультанту слід представити платнику податків повний опис ситуації, представивши всі можливі позиції з питання із зазначенням наслідків по кожному з можливих варіантів поведінки платника податків. Така відповідь має містити в собі аргументацію, яку платник податків зможе використовувати вступаючи в податкові правовідносини, в тому числі у разі можливого звернення до суду. Водночас платник податку приймає рішення про свої подальші кроки самостійно, оскільки відповідно до цивільного законодавства підприємницька діяльність – це діяльність, здійснювана на свій страх і ризик. Однак при консультуванні фахівець обмежений наданими йому клієнтськими відомостями, документами і матеріалами, тому зміст і якість консультації залежить від повноти і достовірності цих даних, документів і матеріалів¹².

2) Професійна компетенція. Професійна компетентність податкового консультанта ґрунтується на вмінні чітко визначати сферу своєї компетенції і можливостей. Якщо у консультанта є думка, що проблема клієнта не може бути повністю вирішена консультантом, то доцільніше відразу відмовитися від надання послуги. Бажання укласти договір про надання послуги не повинно превалювати над чіткою оцінкою ситуації. Клієнт оцінить вміння консультанта відмовлятися від тієї роботи, що на початкових етапах не може мати позитивного результату.

Дуже важливо податковому консультанту продемонструвати вже на стадії формування комерційної пропозиції знання бізнесу клієнта, сфери його діяльності, досвід успішної роботи у цій аналогічній сферах діяльності, готовність представити дієву пропозицію в письмовій формі. До важливих факторів професійної компетенції консультанта необхідно віднести володіння стандартними методиками

¹² Некрасова Э.С. Основы налогового консультирования, учебно-методический комплекс. Н.: НГУЭУ, 2006. – С. 14.

опрацювання аналогічних проблем і наявність відповідного інструментарію. Стандартні підходи дозволяють продемонструвати об'єктивність у вирішенні проблем клієнта, але часто клієнт оцінює саме вміння вирішувати нестандартні завдання.

Професійна компетенція в податковому консультуванні має враховувати той аспект, що клієнт при зверненні до податкового консультанта не може чітко сформулювати свою проблему. Тому клієнт сподівається, що фахівець самостійно зрозуміє суть проблеми. У такій ситуації особливо важливо консультанту допомогти клієнту сформулювати суть проблеми і виробити загальний алгоритм її вирішення.

Також слід зазначити, що професійна компетентність податкового консультанта визначається вмінням представити клієнтові різні варіанти вирішення проблем, сформулювати вигоди і переваги, які можуть бути отримані в результаті розв'язання проблеми, проаналізувати ризики і несприятливі наслідки, які можуть виникнути в зворотній ситуації.

Професійна компетентність податкового консультанта ґрунтується на здійсненні освітньої та наукової роботи в професійній сфері, наявності публікацій з досліджуваних проблем податкового консультування, постійному підвищенні своєї кваліфікації.

3) Неупередженість та об'єктивність. Багато великих організацій мають спеціальні підрозділи податкових консультантів, інші організації вважають за необхідне звертатися до фахівців, що не перебувають у штаті організації, в обох випадках важлива неупередженість і об'єктивність консультанта. Не рідко звернення платника податків до фахівця в галузі оподаткування супроводжується скаргами на суперечливість податкового законодавства.

При наданні послуг податковий консультант часто спілкується з представниками різних структурних підрозділів організації клієнта. Наприклад, рішення завдань податкового планування вимагає залучення до роботи не тільки підрозділи бухгалтерської служби, а й фінансового відділу.

У неупередженому і об'єктивному консультуванні допомагає розробка єдиних методик щодо вирішення конкретних проблем, які

використовуються з урахуванням специфіки наявних проблем і поставлених завдань.

4) Сумлінність. Складнощі становлення податкової системи, що супроводжуються не тільки змінами на мікрорівні, а й протиріччями податкового законодавства, арбітражною судовою практикою щодо розгляду спорів з питань податкового законодавства тощо. Ці проблеми призводять до того, що податковий консультант повинен не тільки добре розбиратися в податковому законодавстві, знати судову арбітражну практику, а й уміти при наданні послуги використовувати свої знання і досвід, а також виробити з певних питань свою думку, засновану на знаннях і досвіді.

Проблеми, з якими звертається клієнт до податкового консультанта, рідко мають однозначне рішення, найчастіше доводиться при їх аналізі виробляти разом з клієнтом цілий ряд альтернативних рішень, вибирати з них найбільш вигідні з точки зору клієнта і законодавства. Відповідно сумлінність консультанта визначатиметься комплексністю розгляду та опрацювання самої проблеми клієнта, повнотою аналізу можливих варіантів рішень і повнотою допомоги при виборі остаточного рішення.

Консультації, засновані на знаннях і досвіді, професійної компетенції, визначатимуть якість надання послуг.

В цьому аспекті необхідно враховувати конфлікт сторін оподаткування. Платник податків бажає максимально знизити податковий тягар, а державі необхідно максимізувати податкові доходи. Тому консультант повинен діяти в інтересах платника податків, але виключно в межах податкового, цивільного і кримінального законодавства.

5) Конфіденційність. Укладаючи договір з податковим консультантом, клієнт розуміє, що допомоги у вирішенні проблем супроводжується розкриттям фінансової інформації організації, часто розкривається в процесі консультації комерційна таємниця – все це вимагає забезпечення конфіденційності від податкового консультанта.

У процесі переговорів з клієнтом податковий консультант зобов'язаний сформулювати питання конфіденційності максимально чітко, а надалі прописати його в контракті, якщо такий матиме місце.

б) Економічна результативність. Податковий консультант найчастіше зацікавлений в укладенні договору з клієнтом, тому виникає подвійність при визначенні вартості надаваних послуг. Консультанту необхідно знайти компроміс між бажанням отримати максимально можливу суму і збереженням клієнта. У вирішенні цієї проблеми допоможе калькуляція витрат, яка визначає орієнтовну вартість послуг у режимі реального часу за запитом, тоді консультант може чітко назвати вартість своїх послуг і можливий порядок витрат на вирішення поставлених завдань і принципів формування своєї винагороди. Можна надати право клієнтові самостійно сформувавши вартість консультаційного проекту в залежності від потреб та фінансових можливостей організації або рекомендувати обсяг консультаційних послуг виходячи з фінансових можливостей організації.

Також вартість послуг буде залежати від виду договору, укладеного з клієнтом. Це може бути:

— договір на разову консультацію. Предмет договору повинен бути чітко визначений. Зазвичай час укладення такого договору і час надання послуги збігається;

— абонентський договір. Предметом такого договору є вирішення конкретних завдань протягом певного часу;

— консультаційний проектний договір. Це обмежений у часі цілеспрямований комплекс заходів, що вживаються податковим консультантом на встановлених договором умовах, для вирішення проблеми клієнта¹³.

Фірми, які надають послуги у сфері податкового консультування, формують систему оплати послуг, яка дозволяє покривати витрати фірми і накопичувати прибуток. У світовій практиці прийнято чотири основні форми встановлення ціни на консультаційні послуги:

- погодинна оплата;
- фіксована недиференційована оплата;
- відсоток від вартості об'єкта консультування або результату;
- комбінована оплата.

¹³ Налоговое консультирование: Учеб. пособие / Д.Г. Черник, Л.С. Кирина, В.В. Балакин; науч. ред. Д.Г. Черник. – М.: Экономика, 2009. – 439 с.

Окреслені принципи та критерії ефективної діяльності свідчать про високі вимоги, що висуваються до якості консультаційних послуг і відповідно до самих податкових консультантів. Водночас різноманітність клієнтів і ринків, проблем і завдань, ресурсів і можливостей, застосовуваних підходів і методів, а також осіб, які беруть участь у процесі консультування конкретної фірми, стали причиною наявності різних видів податкових консультантів, які класифікуються за різними ознаками та функціонують з урахуванням розглянутих принципів.

Отже, принципи податкового консультування мають враховувати сучасні аспекти податкової політики та модернізаційні підходи менеджменту в т.ч. податкового, а також вони мають націлюватись на узгодження двох основних вимог: задоволення фіскальних потреб держави й врахування інтересів платників податків.

1.4. Роль консультаційних послуг в сфері оподаткування для держави і суспільства

У країнах з розвиненою ринковою економікою консультування як самостійний вид підприємницької діяльності успішно функціонує і розвивається. Держава активно бере участь у регулюванні цього процесу та висуває досить високі вимоги до учасників ринку консалтингових послуг. Професійна діяльність податкових консультантів є позитивною і вигідною не тільки для клієнтів-платників податків, але і для податкових органів, і країни в цілому.

Прагматизм діяльності професійних податкових консультантів в Україні поки ще не характеризується показниками активності та ефективності. Фактори домінування теоретичних основ податкового консультування в Україні по відношенню до діяльності сертифікованих податкових консультантів засвідчують про те, що у більшості випадків клієнти змушені звертатися за податковою порадою до інших установ. Мова зокрема йде про звернення до аудиторських фірм (акцентуються на перевірці вже здійснених операцій і на цій основі надають поради щодо бухгалтерського та податкового обліку), бухгалтерів (переважно надають окремий спектр послуг по сумісництву з основною діяльністю), юридичних компаній (стосується в першу чергу представництва інтересів клієнта в

установах суду з податкових питань), фінансових консультантів (здебільшого фізичні особи, приналежні до бренду певної міжнародної компанії, що пропонують комплекс послуг по кредитуванню, страхуванню, оподаткуванню тощо).

Тим не менше, в Україні центральну роль у наданні роз'яснень та консультацій з питань податків та оподаткування відіграють фіскальні органи, які реалізують такі повноваження Центрами з обслуговування платників податків та сервісом «Пульс»¹⁴, що були створені з метою забезпечення комфортних умов платникам податків, надання якісної правової та податкової допомоги, оперативного приймання податкової звітності, надання адміністративних послуг тощо.

Саме тому для вітчизняного ринку послуг в сфері податкового консультування відкриваються значні перспективи, оскільки потенціал є дуже великим. Подолання перешкод розвитку ринку консалтингових послуг з питань оподаткування з врахуванням позитивних моментів зарубіжного досвіду є визначальним завданням. Сьогодні, на нашу думку, вітчизняну сферу податкового консультування доцільно розвивати все ж таки на основі державного регулювання та чіткого визначення місця та ролі податкових консультантів у трьохсторонніх відносинах між платниками податків, фіскальними органами та податковими консультантами.

Роль податкового консультування виявляється в результатах виконання його основних функцій, які тісно взаємопов'язані із характером завдань. В контексті цього до функцій податкового консультування відносяться наступні:

- інформування платників податків і податкових агентів;
- підтримка прийняття управлінських рішень з окремих податкових питань;
- підтримка прийняття комплексу управлінських рішень, спрямованих на вирішення проблемних і конфліктних ситуацій;

¹⁴ Центри обслуговування платників податків / Інформація з офіційного сайту Державної фіскальної служби України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/tsentri-obslugovuvannya-platnikiv-poda>

— аутсорсинг комплексних завдань, пов'язаних з обліком та звітністю тощо¹⁵.

Об'єктивна **необхідність податкового консультування** є результатом складності та мінливості податкової системи, різноманітні способів ведення справ і форм укладення угод, а також потреби в незалежному погляді на податкову проблему.

Держава і громадяни, які займаються підприємницькою діяльністю мають знаходити компроміс у конфлікті інтересів з приводу того, кому і скільки у вигляді із джерел надходження дістанеться під час виконання перерозподільної функції оподаткування. Податки – основа економіки будь-якої країни, тому від ефективної і обґрунтованої податкової системи залежить економічний розвиток держави і суспільства.

Інтереси платників податків і держави у питанні сплати податків мають різновекторний характер. Так, платник податку намагається оптимізувати результат своєї діяльності, в свою чергу держава – постійно потребує коштів задля виконання функцій у суспільстві, які залучає до бюджету через систему оподаткування, що протидіє постійному примноженню прибутку платників податків. Зазначимо, що таку різновекторність зумовлюють не лише фіскальні інтереси двох сторін, а й такі фактори як: неосвіченість населення, низький рівень податкової культури, нерозуміння норм законодавства та неоднозначне їх тлумачення, на основі чого можуть виникати різного роду податкові конфлікти. *Тому постає необхідність створення між підприємцями і владою атмосфери діалогу та взаєморозуміння, що в свою чергу, можливо через інститут податкового консультування в особі податкових консультантів.*

Податковий консультант виконує роль посередника між державою та платником податків, допомагаючи останньому побудувати ефективну модель бізнесу, максимально мінімізуючи ризики його діяльності в сфері оподаткування, при цьому не виходячи за межі діючого законодавства. Тобто, робота податкового консультанта корисна як для платника, так і для держави, адже податковому консультанту немає необхідності роз'яснювати ту чи іншу норму

¹⁵ Проблемы становления и пути развития налогового консультирования / [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://www.mirkin.ru/_docs/articles05-025.pdf

законодавства, він просто коректно і ефективно застосовує її при наданні послуг по податковому консультуванню. Саме тому дана професія має викликати інтерес зі сторони держаних органів влади, які можуть забезпечити правову основу діяльності професії податкового консультанта¹⁶.

Робота податкового консультанта вимагає належного рівня освіти та знань не лише в юридичній сфері, а й у фінансовій та економічній. Сьогодні актуальним є підготовка податкових консультантів вищими навчальними закладами економічного та юридичного профілю, що зумовлюється:

— перш за все запитами бізнесу на пошук кваліфікованих податкових консультантів (ускладнення та постійна зміна податкового законодавства);

— податкова консультація професіонала містить не лише надання послуг з питань оподаткування, але й допомогу у вигляді оптимальної моделі ведення бізнесу в рамках чинного законодавства;

— отриманням податковим консультантом теоретичних знань у ВНЗ.

Цікавим є той факт, що в Україні протягом 2012-2014 рр. зросла кількість ВНЗ, що готують спеціалістів у сфері оподаткування: 2012 рік – 12 ВНЗ, 2013 рік – 13 ВНЗ, 2014 – 15. Це є позитивним моментом для розвитку податкового консультування, адже така ситуація свідчить про збільшення зацікавленості до підготовки спеціалістів сфери із податкового консультування.

Що стосується діяльності фіскальних органів, то їхня консультаційна робота акцентується на налагодженні партнерських відносин між владою та бізнесом шляхом надання безкоштовних податкових консультацій, проведення активної масово-роз'яснювальної роботи, семінарів, тренінгів тощо.

Звертаючись до міжнародного досвіду, зазначимо, що використання послуг податкових консультантів значно підвищує рівень безпеки ведення підприємницької діяльності, складання

¹⁶ Професія податкового консультанта: необхідність чи вимога часу? / Інформація з офіційного сайту Палати податкових консультантів України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ppk.org.ua/profesia_podatkovogo_konsultanta_neobhidnist_chy_vymoga_chasu.html

податкової звітності та сприяє гармонізації інтересів держави та платників податків.

Як правило, податковий консультант, це не лише професіонал, що надає консультацію (порівняно з працівником податкових органів), а в першу чергу людина, яка обізнана у сферах податкового та митного законодавства, а також володіє певними лідерськими якостями, що дозволяють організувати різносторонній підхід до поставлених цілей та задач, продемонструвати вміння знайти правильний вихід з тієї чи іншої ситуації, який би задовольняв інтереси як платника податків, так і держави. Представляти інтереси клієнта для податкового консультанта – це свого роду мистецтво управління ситуацією, оперування знаннями різних сфер та здатністю запропонувати найоптимальніший варіант ведення діяльності.

Важливо акцентувати увагу на тому, що основними напрямками послуг у сфері оподаткування є податкове консультування та аналіз діяльності компанії на предмет дотримання вимог податкового законодавства. Податкове консультування часто передбачає роботу в складі багатопрофільної групи спеціалістів, а також зустрічі з фінансовими директорами та старшими менеджерами компаній. Перевірка дотримання вимог податкового законодавства передбачає більш спеціалізований підхід до аналізу економічної діяльності компанії та особливостей її оподаткування, пошук шляхів оптимізації використовуваних процесів та взаємодію з іншими колегами, які спеціалізуються на питаннях консультування клієнтів. Однак в основі цих послуг лежать загальні принципи: їх виконання починається з поглибленого вивчення клієнта, наявності необхідних технічних навичок та передачі складної технічної інформації в чіткій та зрозумілій формі.

Як правило, робота з податкового консультанта з клієнтами включає в себе наступні аспекти:

— багатосторонню підготовку та дослідження питань, що виникають в процесі ведення конкретної економічної діяльності;

— перевірку податкових декларацій, підготовлених клієнтом, на предмет точності інформації, що міститься в них, та визначення можливостей для економії коштів;

- надання допомоги клієнтам шляхом перевірки наявності в них всієї інформації, яку вимагають фіскальні органи;
- створення клієнтських файлів та підготовку первинних рекомендацій;
- консультації з управлінським персоналом та аудиторами клієнта;
- вивчення та аналіз останніх змін до податкового законодавства та практики їх застосування;
- ретельне вивчення взаємовідносин, що складаються між клієнтом та податковими органами;
- аналіз інформації та побудова моделей, які дозволяють клієнтам отримати краще розуміння про наслідки прийняття різних рішень стосовно питань оподаткування;
- підготовку клієнтам пропозицій, звітів та влучних рекомендацій¹⁷.

Таким чином, що для розвитку податкового консультування в Україні актину роль повинні взяти на себе ВНЗ, які здатні організувати якісну підготовку спеціалістів на початковому етапі, а надалі – професійні організації можуть взяти на себе функцію постійного підвищення кваліфікації, сертифікації спеціалістів. Цей процес буде багатостороннім, що передбачає прагнення усіх сторін (бізнесу, професіоналів, держави, ВНЗ, суспільства) до взаємодії та можливості почути один одного.

Отже, потреба у фахівцях, які б надавали ґрунтовні роз'яснення в сфері митної справи і оподаткування для України є надзвичайно важливою та актуальною.

Обізнаність платників податків та суб'єктів ЗЕД, формування в них податкової культури та чіткого обов'язку щодо сплати податкових та митних платежів, виведення з тіньового сектору капіталу, покращення інвестиційної привабливості, інноваційний розвиток та підвищення соціальних стандартів безпосередньо пов'язані з бюджетним процесом та фіскальною політикою. Тому існує нагальна потреба в розвитку консультаційних послуг з питань ефективної реалізації митної та

¹⁷ Професія: Податковий консультант / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpmg.com/ua/uk/careers/job-opportunity/pages/profession-tax-consultant.aspx>

податкової політики не лише фіскальними органами управління, а й суб'єктами господарювання.

Навчальний тренінг

Контрольні запитання

1. Розкрийте сутність, головну мету та критерії податкового консультування
2. Сформулюйте історичні причини появи податкового консультування та податкових консультантів
3. Охарактеризуйте принципи податкового консультування
4. Визначіть чинники ефективного розвитку консультаційних послуг в сфері оподаткування
5. Наведіть аргументи щодо перспектив розбудови національної системи податкового консультування

Теми рефератів

1. Еволюція наукових поглядів щодо визначення консультування та податкового консультування
2. Необхідність залучення до процесу податкового консультування громадських професійних організацій
3. Причини появи податкових консультантів на фіскальному просторі розвинених країн світу
4. Збалансування інтересів фіскальних органів та платників податків
5. Податкове консультування як фактор підвищення податкової грамотності населення

Тести

1. До критеріїв ефективної діяльності податкового консультанта не відноситься:

- А) Знання та досвід;
- Б) Об'єктивність;
- В) Моральне задоволення;
- Г) Конфіденційність.

2. У якому році було створено Європейську Конфедерацію податкових консультантів?

- А) у 1914 р.;
- Б) у 1959 р.;
- В) у 1991 р.;
- Б) у 2010 р.

3. Намагання клієнтів мінімізувати податкові ризики, покращення взаємовідносин з податковими органами, перенести відповідальність на професіоналів – це

- А) Головна мета податкового консультування;
- Б) Принцип податкового консультування;
- В) Причина появи податкового консультування;
- Г) Принцип оподаткування.

4. Назвіть принцип податкового консультування, де основну роль відіграє калькуляція витрат?

- А) Фінансова результативність;
- Б) Економічна результативність;
- В) Конфіденційність;
- Г) Професіоналізм.

5. Головним суб'єктом роз'яснювальної роботи з питань податкового законодавства в Україні виступає:

- А) Агентство податкових консультантів;
- Б) Асоціація платників податків;
- В) Державна фіскальна служба України;
- Г) Асоціація правників України.

Ситуаційні завдання:

Ситуація №1.

Уявіть себе професійним податковим консультантом. Формуючи своє особисте робоче місце в офісі, зазначте про ті речі, які будуть вам необхідними і прокоментуйте їхню користь для вас і вашої професійної діяльності. Розкажіть проте, як може змінитися ваш зовнішній стиль та які риси характеру тепер необхідно проявляти частіше. Маючи певну автономію у встановленні розміру грошових винагород за проведену роботу, розкажіть, яку систему оплати ви оберете для своїх перших, а в перспективі – постійних клієнтів.

Ситуація №2.

До Вас звернувся колишній однокласник з проханням розповісти його десятирічному сину про податки і важливість їх сплати до бюджету. Побудуйте алгоритм надання Вашого роз'яснення з поставленого питання. Використовуючи здобуті знання про податки і податкове консультування надайте базову консультацію вашому першому клієнту.

Знаючи про проведення різного роду конкурсів для дітей на податкову тематику, запропонуйте сину вашого однокласника взяти участь в конкурсі «Податки очима дітей». Оцініть його роботу на зазначену тематику.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ

*Ніщо не вимагає стільки мудрості і розуму,
як визначення тієї частини, яку у підданих
забирають, і тієї, яку їм залишають*

Шарль Л. Монтеск'є

2.1. Нормативно-правові аспекти податкового консультування в Україні

Світова практика переконує: митне та податкове консультування – необхідна частина ділової інфраструктури, важливе джерело конкурентоспроможності бізнесу та специфічний чинник активізації наповнення бюджетних ресурсів. На сьогодні в Україні поряд з Податковим кодексом України фактично існує проект закону «Про податкове консультування в Україні» та положення громадських організацій у сфері податкового консультування, які разом формують базис для податкового консультування, що не скажеш про митну справу, оскільки інформування та консультування в цій галузі здійснюється на основі Митного кодексу України¹⁸, тоді як в розвинених країнах галузь фіскального консалтингу законодавчо врегульована в повній мірі (наприклад в Німеччині діє близько 40 законодавчих актів в цій сфері).

Серед розглянутих нормативно-правових актів найбільшим діючим базисом в сфері податкового консультування виступає Податковий кодекс України¹⁹, де процес податкового консультування регламентується розділом №3. Зокрема у статті 52 чітко зазначено, що за зверненням платників податків контролюючі органи надають безоплатно консультації з питань практичного використання окремих

¹⁸ Митний кодекс України від 13 березня 2012 року № 4495-VI / Редакція від 24.07.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

¹⁹ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Редакція від 20.09.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

норм податкового законодавства протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення даним контролюючим органом.

Податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.

За вибором платника податків консультація надається в усній, письмовій або електронній формі. Консультація, надана в письмовій або електронній формі, обов'язково повинна містити опис питань, що порушуються платником податків, з урахуванням фактичних обставин, вказаних у зверненні платника податків, обґрунтування застосування норм законодавства та висновок з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства.

Контролюючі органи мають право надавати консультації виключно з тих питань, що належать до їх повноважень.

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, проводить періодичне узагальнення податкових консультацій, які стосуються значної кількості платників податків або значної суми податкових зобов'язань, та затверджує наказом узагальнюючі податкові консультації, які підлягають оприлюдненню, у тому числі на офіційному веб-сайті цього органу, протягом 5 календарних днів. *Важливо наголосити на тому, що не може бути притягнуто до відповідальності платника податків, який діяв відповідно до податкової консультації, наданої йому у письмовій або електронній формі, а також узагальнюючої податкової консультації, зокрема, на підставі того, що у майбутньому така податкова консультація або узагальнююча податкова консультація була змінена або скасована.*

Платник податків може оскаржити до суду наказ про затвердження узагальнюючої податкової консультації або надану йому індивідуальну податкову консультацію як правовий акт індивідуальної дії, викладені в письмовій або електронній формі, які, на думку такого платника податків, суперечать нормам або змісту відповідного податку чи збору.

Скасування судом наказу про затвердження узагальнюючої податкової консультації або індивідуальної податкової консультації є

підставою для надання нової податкової консультації з урахуванням висновків суду.

Протягом 30 календарних днів із дня набрання законної сили рішенням суду про скасування наказу про затвердження узагальнюючої податкової консультації або індивідуальної податкової консультації центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, або контролюючий орган з урахуванням висновків суду зобов'язані опублікувати узагальнюючу податкову консультацію або надати платнику податків індивідуальну податкову консультацію.

Що стосується статусу **узагальнюючих податкових консультацій**, то слід зазначити, що вона не вважається нормативним актом. Її статус трішки вищий за статус листа. Це узагальнена позиція Державної фіскальної служби України у певний час щодо певних питань. Суди по-різному реагують на такі консультації, особливо якщо вони суперечать Податковому кодексу України²⁰.

Проте податкова консультація з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства може використовуватися платником податку протягом строку чинності відповідної норми закону. Тобто її використання обмежене періодом чинності норми закону, крім випадків визнання судом такої консультації недійсною.

Поряд з узагальнюючими консультаціями існує **індивідуальна консультація** – це допомога платнику податків у вигляді консультації зі статусом правового акта. Але важливо розрізняти, що не нормативно-правового акта, на чому часто робить акцент судова практика, в якій існують випадки, коли індивідуальну консультацію не можна оскаржити, бо вона не є юридичним документом. Судова практика стосовно цього питання неоднозначна та суперечлива. В контексті цього слід зазначити, що суди не визнають індивідуальну консультацію юридичним документом, бо вона необов'язкова для платника податків, якому надана.

Однак якщо платник діятиме відповідно до наданої йому індивідуальної консультації, то ПКУ звільняє його від

²⁰ Який статус узагальнюючих податкових консультацій? Довіряти чи ні? / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://cons.parus.ua/_d.asp?r=07YEH35d6833e830c50df13c3ef41df11b979

відповідальності. У тому числі, у разі коли в майбутньому така консультація буде змінена²¹.

Прагматизм роз'яснювальної роботи фіскальних органів сьогодні проявляється за допомогою надання **консультацій у загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі**. У листі від 30.09.2015 р. Державної фіскальної служби України роз'яснила, яким є статус консультацій ДФС, розміщених на загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі («ЗІР»)²².

Виявляється, інформація, яка розміщена в «ЗІР», містить загальну позицію ДФС із застосування норм податкового законодавства без врахування особливостей конкретного платника податків та специфіки конкретних ситуацій, а отже не є податковою консультацією в розумінні глави третьої Податкового кодексу та не спричиняє правових наслідків, передбачених цим нормативно-правовим документом.

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс створено у рамках Електронного Уряду з урахуванням тенденцій розвитку інформаційних технологій у сфері побудови веб-ресурсу та розглядається як інтегрований ресурс в інформаційне середовище органів ДФС, у якому уся направленість діяльності ДФС України, як внутрішня, так і зовнішня, а також усі відповідні процеси інформаційно-довідкових ресурсів підтримуються та забезпечуються відповідними інформаційно-комп'ютерними технологіями.

В цілому, «ЗІР» направлена на забезпечення суспільства своєчасною, достовірною і повною довідковою інформацією.

На відміну від Податкового кодексу **проект закону «Про податкове консультування в Україні»** (Додаток А) сконцентрований на розвиток приватної або індивідуальної сфери податкового консультування в Україні, але зачіпає окремі права юридичних, адвокатських, аудиторських та інших господарюючих суб'єктів. Відповідно до статті 1 проекту Закону «Про податкове консультування

²¹ Індивідуальна податкова консультація: чи справді вона захистить / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/736>

²² Лист ДФС України від 30.09.2015 р. № 20716/6/99-99-10-03-02-15 «Щодо статусу консультацій у Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zpl.com.ua/content/status-konsultats%D1%96i-u-zagalnodostupnomu-%D1%96nformats%D1%96ino-dov%D1%96dkovomu-resurs%D1%96>

в Україні»²³, цей нормативно-правовий акт покликаний регулювати відносини, пов'язані з діяльністю з податкового консультування, визначає правові, організаційні засади цієї діяльності, правовий статус податкових консультантів України. Положення зазначеного Закону діють на території України і поширюються на усіх суб'єктів господарювання незалежно від форм власності та видів діяльності. Даний законопроект передбачає наступні правові аспекти податкового консультування:

1. Визначає сутність дефініцій «податкове консультування», «висновок з податкового консультування», «податковий консультант»;
2. Формулює правовий статус податкового консультанта.
3. Окреслює повноваження кваліфікаційної комісії податкових консультантів України;
4. Зазначає підстави для проведення податкового консультування;
5. Декламує права та обов'язки податкового консультанта;
6. Встановлює норми та правила податкового консультування;
7. Визначає права та обов'язки юридичних та (або) фізичних осіб, які уклали угоду з надання послуг з податкового консультування;
8. Забезпечує таємницю податкового консультування;
9. Зазначає повноваження громадської організації податкових консультантів України
10. Засвідчує підстави припинення чинності кваліфікаційного сертифікату податкового консультанта;
11. Окреслює відповідальність податкових консультантів та їх фірм;
12. Наголошує на необхідності страхування під час надання послуг з податкового консультування тощо.

Тим не менше, зазначений законопроект за рішенням експертної комісії потребує доопрацювань. Оскільки, прийняття Закону України «Про податкове консультування в Україні» певною мірою означатиме, що в Україні запроваджується система державного регулювання такого виду діяльності. Разом з тим, слід зазначити, що на даний час в Україні питання податкового консультування є предметом діяльності юридичних, адвокатських, аудиторських та інших господарюючих

²³ Проект Закону України «Про податкове консультування в Україні» від 10 липня 2008 № 2745 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/JF24900A.html

суб'єктів. Між тим, із змісту проекту та документів, які додаються до нього неясно, чи зможуть вони провадити податкове консультування як складову аудиторських чи юридичних послуг. Саме тому, у проекті доцільно конкретизувати права зазначених суб'єктів в сфері податкового консультування, а також узгодити ці положення з нормами Господарського кодексу України²⁴ та відповідними законодавчими актами.

2.2. Організація роботи фіскальних органів з розгляду звернень платників податків

Організація роботи з розгляду звернень громадян є одним із важливих напрямків діяльності органів Державної фіскальної служби України, спрямованих на захист конституційних прав і свобод людини і громадянина.

Статтею 40 Конституції України²⁵ громадянам гарантовано право направляти індивідуальні чи колективні письмові звернення або особисто звертатися до органів державної влади, органів місцевого самоврядування та посадових осіб цих органів, які зобов'язані розглянути звернення і надати обґрунтовану відповідь у встановлений законом строк.

Для регулювання питання практичної реалізації громадянами України, наданого їм Конституцією України права на звернення, 2 жовтня 1996 року був прийнятий Закон України «Про звернення громадян»²⁶, згідно якого громадяни України мають право звернутися до будь-яких органів державної влади, місцевого самоврядування, а також підприємств, установ, організацій їх посадових осіб із зверненнями щодо реалізації своїх соціально-економічних, політичних та особистих прав і законних інтересів та скаргою про їх порушення.

²⁴ Господарський Кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV / Редакція від 20.09.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

²⁵ Конституція України прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року / Редакція від 15.05.2014 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/page>

²⁶ Закон України «Про звернення громадян» від 02.10.1996 р. № 393/96-ВР / Редакція від 28.08.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/393/96-%D0%B2%D1%80>

Звернення громадян, в залежності від їх змісту, розподілено на наступні категорії: клопотання, скарги, пропозиції. Клопотання – це звернення громадян із проханням про сприяння реалізації закріплених Конституцією та чинним законодавством їх прав та інтересів. **Скаргю** є звернення громадянина з вимогою про поновлення прав і захист законних інтересів громадян, порушених діями, рішеннями посадових осіб. Під пропозицією слід розуміти звернення громадянина, де висловлюються порада, рекомендація щодо діяльності органів державної влади і місцевого самоврядування, а також висловлюються думки щодо врегулювання суспільних відносин та умов життя громадян.

Звернення, оформлені належним чином і подані у встановленому порядку, підлягають обов'язковому прийняттю та розгляду. Звернення розглядаються і вирішуються у термін не більше одного місяця від дня їх надходження, а ті, які не потребують додаткового вивчення, – невідкладно, але не пізніше п'ятнадцяти днів від дня їх отримання.

Розмежування понять запит та звернення полягає в наступному:

Право на інформацію та право на звернення є окремими конституційними правами особи і мають різну юридичну природу. Цим, зокрема, пояснюється те, що порядок реалізації цих прав регулюється двома законами.

Суть запиту зводиться до прохання надати інформацію, якою володіє розпорядник. Закон України «Про доступ до публічної інформації»²⁷ надає право доступу до вже існуючої інформації (документів) і не вимагає створення у відповідь на запит нової інформації (зокрема, шляхом проведення аналітичної роботи). Винятком є ситуація, коли розпорядник не володіє, але повинен був би володіти певною інформацією.

Також встановлено, що запити можуть подаватися в усній, письмовій чи іншій формі (поштою, факсом, телефоном, електронною поштою) на вибір запитувача. Оформлення запиту може бути довільним.

²⁷ Закон України «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.2011 № 2939-VI / Редакція від 01.05.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>

Внесення ж пропозицій чи зауважень, звернення із заявою, клопотанням чи скаргою є зверненням. Внаслідок їх розгляду при наданні відповіді на звернення може створюватися нова інформація.

Відповідно до статті 5 Закону України «Про звернення громадян» у **зверненні** має бути зазначено прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання громадянина, викладено суть порушеного питання, зауваження, пропозиції, заяви чи скарги, прохання чи вимоги. Письмове звернення повинно бути підписано заявником (заявниками) із зазначенням дати.

Відповідно до статті 19 Закону України «Про доступ до публічної інформації», запит на інформацію має містити:

- ім'я (найменування) запитувача, поштову адресу або адресу електронної пошти, а також номер засобу зв'язку, якщо такий є;
- загальний опис інформації або вид, назву, реквізити чи зміст документа, щодо якого зроблено запит, якщо запитувачу це відомо;
- підпис і дату.

Процедура надання відповіді на усний запит. Закон України «Про доступ до публічної інформації» не регулює питання форми відповіді на запит, крім випадків повної або часткової відмови в наданні інформації, продовження строку розгляду запиту, відстрочення його задоволення. Відмова у задоволенні запиту надається в письмовій формі, як і повідомлення про продовження строку розгляду запиту до 20 днів або про відстрочення його задоволення у зв'язку з обставинами непереборної сили.

Щодо інших випадків законодавство не вимагає обов'язкової письмової відповіді на усний запит, тому тут необхідно керуватися позицією запитувача: усна відповідь на усний запит може бути надана, якщо запитувач погоджується з такою її формою і це практично можливо (наприклад, відповідь не містить великого обсягу інформації).

Отже, відповідь на усний запит надається в усній формі тільки за згоди запитувача. Письмова відповідь на усний запит надається у таких випадках:

- відповідь на запит передбачає повну або часткову відмову в його задоволенні;
- нею повідомляється про продовження строку розгляду запиту;

- нею повідомляється про відстрочення задоволення запиту;
- запитувач наполягає на такій формі відповіді.

Сервіс «Пульс» – гаряча телефонна лінія, за якою по телефону: (044) 284-00-07 громадяни та суб'єкти господарювання мають можливість повідомити про неправомірні дії або бездіяльність працівників Державної фіскальної служби України, про можливі корупційні дії з їхнього боку, а також проблеми, які виникають під час здійснення митного контролю та митного оформлення товарів та транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України.

Інформація приймається Контакт-центром з понеділка по п'ятницю з 8-00 до 20-00, а у неробочий час – на інтерактивний автовідповідач.

При наданні інформації бажано назвати своє прізвище, ім'я, по-батькові (посаду, назву суб'єкта господарювання), місце проживання (адресу юридичної особи) та обов'язково зазначити назву органу ДФС України, з яким пов'язана подія, коли відбулась подія, прізвище, ім'я, по-батькові працівника ДФС України, в роботі якого вбачаються протиправні або корупційні дії, та суть проблеми. За бажанням можливо залишити інформацію анонімно.

Для прикладу зазначимо, що загальна кількість надходжень звернень на сервіс «Пульс» станом на 01.11.2015 року становила 72072 (рис. 2.1), з них найбільша частка припадає на звернення консультаційного характеру – 88,7%.

Зателефонувавши на інтерактивний сервіс «Пульс» за номером (044) 284-00-07, абонент має можливість отримати інформацію щодо:

- протиправних дій працівників у ході проведення перевірки суб'єкта господарювання;
- недоліків у роботі органів ДФС України, а саме: некоректне спілкування працівників з клієнтами щодо отримання довідок, щодо роботи Центрів обслуговування платників податків (ЦОПП), щодо режиму і порядку роботи податкової інспекції тощо;
- проблем при реєстрації чи поновлення платником ПДВ;
- проблем при поданні звітності;
- корупційних дій;
- інших неправомірних дій або бездіяльності працівників ДФС України.

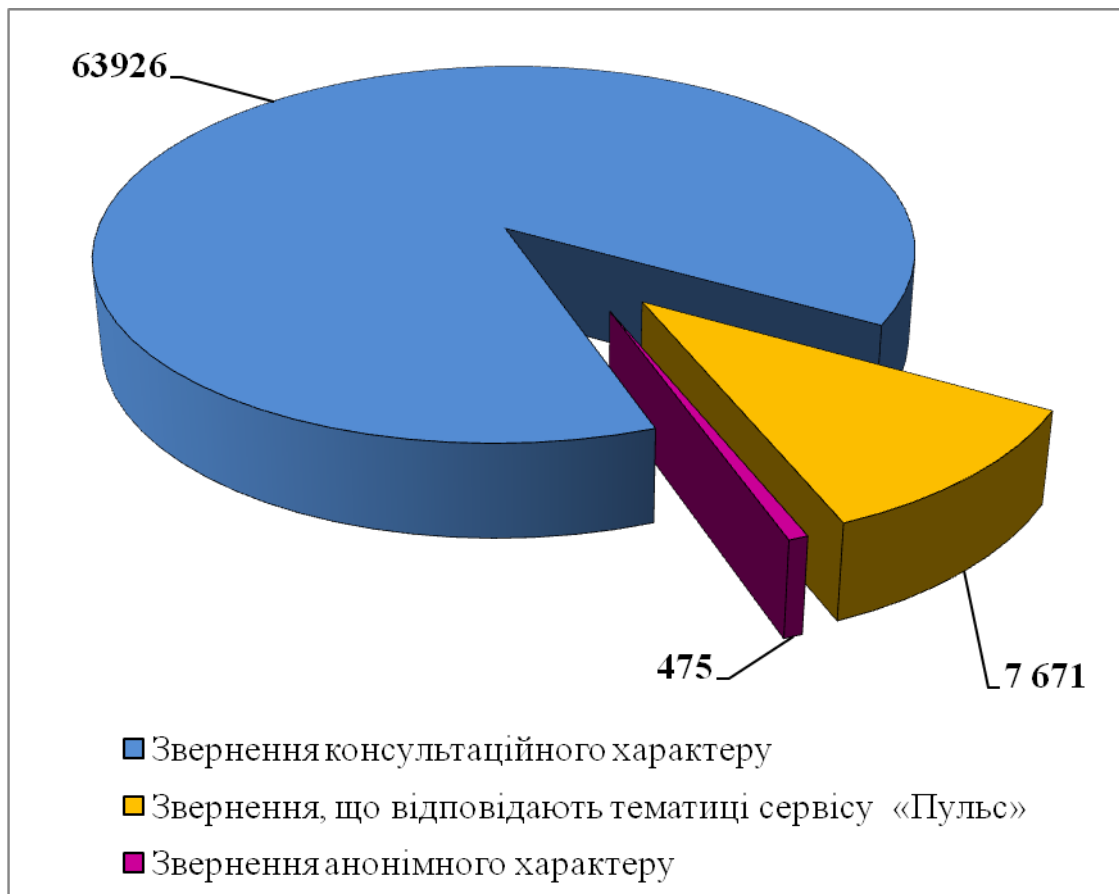


Рис. 2.1 Кількість звернень на Антикорупційний сервіс ДФС України «Пульс» (станом на 01.11.2015 р.)

Про результати розгляду інформації клієнти отримують повідомлення в режимі call-back (працівник сервісу повідомляє про результати розгляду) невідкладно або протягом 1 – 3 робочих днів. Якщо інформація потребує додаткового розгляду, то загальний термін її опрацювання не перевищує 15 днів. Результати розгляду анонімної інформації не повідомляються.

Що стосується консультативної тематики, то найбільше звернень надійшло з питань формування звітності та реєстрації накладних (32,2%) і роботи підрозділів ДФС України (26%), а найменше громадяни цікавилися контрабандою та реєстрацією платниками єдиного податку – 0,5% і 0,6% відповідно (рис. 2.2).



Рис. 2.2 Динаміка тематичного характеру звернень на сервіс «Пульс» у січні – жовтні 2015 року

Логічний підхід свідчить про активні запитання пов'язані зі звітністю та реєстрацією накладних у зв'язку з оновленням діючої фіскальної практики в цьому ракурсі.

Однак про повну гармонізацію інтересів фіскальних органів і платників, стосовно законного з'ясування суперечливих питань у законодавстві та можливості оптимізації оподаткування вести мову ще зарано через значну кількість проблемних аспектів, що пов'язані з податковими консультаціями. В контексті цього варто наголосити, що проблеми українського податкового консультування повинні вирішуватися спільно з проведенням цілеспрямованої роботи з правового виховання платників податків з урахуванням інформаційної, просвітницької роботи з платниками податків, формування податкової культури та дисципліни. Оскільки у багатьох країнах світу така робота проводиться на високому рівні, причому, в таких країнах навчання податковому законодавству, а також податкове просвітництво і

податкове консультування здійснюються за рахунок державного бюджету. Крім того, створюються державні та громадські служби, що займаються консультуванням з питань як податкового так і митного законодавства.

2.3. Особливості надання консультаційних послуг в сфері роз'яснення митного законодавства

Оподаткування митних операцій та всі пов'язані з цим процеси і наслідки відіграють значну роль у житті кожного індивіда у всьому світі, а тому можливість отримання якісних, своєчасних, неупереджених і надійних роз'яснень та консультацій з питань митної політики не може не приваблювати як суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, так і фізичних осіб.

Світова практика переконує: митне та податкове консультування – необхідна частина ділової інфраструктури, важливе джерело конкурентоспроможності бізнесу та специфічний чинник активізації наповнення бюджетних ресурсів.

Важливо зазначити, що надання митними органами послуг з інформування та консультування передбачається Главою 3 Митного кодексу України²⁸. В Україні фіскальні органи інформують заінтересованих осіб про митні правила у встановленому законодавством порядку. До фіскальних органів у сфері реалізації митної політики сьогодні варто відносити митні структурні підрозділи Державної фіскальної служби України.

Консультації надаються митницями на безоплатній основі за місцем розташування підприємств (за місцем проживання або тимчасового перебування громадян) або фіскальними органами (в усній, письмовій або, за бажанням зацікавленої особи, в електронній формі). Консультації надаються у строк, що не перевищує 30 календарних днів, наступних за днем отримання відповідного звернення.

Консультування з питань державної митної справи здійснюється з урахуванням наступних підстав та аспектів:

²⁸ Митний кодекс України від 13 березня 2012 року № 4495-VI / Редакція від 24.07.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

— **за зверненнями підприємств та громадян, що переміщують товари, транспортні засоби комерційного призначення через митний кордон України або провадять діяльність, контроль за якою покладено на органи ДФС України (заінтересованих осіб), які безоплатно надають консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань державної митної справи;**

— **консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань державної митної справи має індивідуальний характер і може використовуватися виключно особою, якій надано таку консультацію;**

— **центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику періодично проводить узагальнення консультацій з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань державної митної справи, які стосуються значної кількості осіб або значних сум митних платежів, та затверджує своїми наказами узагальнені консультації, які підлягають оприлюдненню;**

— **не може бути притягнуто до відповідальності особу, яка діяла відповідно до консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань державної митної справи, наданої в письмовій або електронній формі, а також до узагальненої консультації, зокрема, на підставі того, що у подальшому такі консультації були змінені або скасовані;**

— **консультація з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань державної митної справи може бути оскаржена до органу вищого рівня в порядку, визначеному главою 4 Митного кодексу, або до суду як правовий акт індивідуальної дії, якщо вона, на думку заінтересованої особи, суперечить нормам відповідного акта законодавства. Визнання судом такої консультації недійсною є підставою для надання нової консультації з урахуванням висновків суду.**

Також важливо зазначити, що в Україні митні установи інформують зацікавлених осіб про митні правила, норми та умови переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України шляхом:

— опублікування в офіційних друкованих виданнях або поширення інформаційними службами відповідних установ і організацій;

— опублікування в друкованих засобах масової інформації або публічного оголошення через аудіо- та аудіовізуальні засоби масової інформації;

— безпосереднього доведення інформації до зацікавлених осіб (усно, письмово чи іншими способами);

— надання можливості ознайомлення з архівними матеріалами;

— оголошення під час публічних виступів посадових осіб. Законодавчі та інші нормативні акти, що стосуються прав, свобод і законних інтересів громадян, не доведені до публічного відома, не мають юридичної сили²⁹.

Поряд з цим, варто акцентувати увагу на наявних проблемах, що слугують своєрідними бар'єрами на шляху формування ефективної системи митного та податкового консультування, зокрема мова йде про наступні:

1. В даний час відсутні нормативно-правові акти, які могли б чітко визначити процедури надання і отримання митних консультацій державними і приватними суб'єктами консультування;

2. Відсутня єдина система підготовки, атестації, підвищення кваліфікації, обліку та контролю за діяльністю консультантів з питань митної справи;

3. Не існує чіткого переліку осіб, які мають право займатися професійною діяльністю в сфері митного консультування, а також нормативних актів, які регулюють особливі умови для занять митним консультуванням.

4. Діяльність з надання розглянутих консультаційних послуг сьогодні не ліцензується. Будь-які обмеження на окремі угоди (разові договори) про виявлення подібних послуг законодавство також не містить.

5. Досить актуальною проблемою сьогодні можна вважати той факт, що не передбачено спеціального регулювання в законодавстві за відповідальність митного чи податкового консультанта та за

²⁹ Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992 № 2657-XII/ Редакція від 21.05.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>

заподіяння збитку клієнту через застосування до нього фінансових санкцій з боку держави.

У країнах Європейського союзу практично все, що зв'язано з митним і податковим консультуванням, врегульовано на законодавчому рівні. Треба відзначити, що першою в цій сфері була Німеччина, де на федеральному рівні і на рівні земель існує близько 40 законів, що стосуються податкового та митного консультування. Законодавство Німеччини визначає консультування в галузі оподаткування як надання послуг, що сприяють правильному веденні бухгалтерського обліку, своєчасної та повної сплати митних та податкових платежів, які віднесені до компетенції федерального та земельних фінансових органів.

В Австрії консультанти з податкових і митних питань віднесені до категорії осіб, які займаються професійною діяльністю, пов'язаною з економічним управлінням, поряд з аудиторами і бухгалтерами. Роз'яснення норм податкового та митного законодавства у Польщі, Чеській Республіці і Словаччині врегульовано таким шляхом, що законодавчо встановлені рамки, в межах яких консультанти відповідно до рішень професійного об'єднання в певному обсязі вільні у здійсненні своєї професійної діяльності. Вирішальним елементом для діяльності консультанта є митні та податкові інтереси клієнта, що не суперечать законам.

Повертаючись до вітчизняної специфіки митного консультування слід зазначити, що сьогодні потребує законодавчого і професійного врегулювання питання про імплементацію спеціальності «консультант з податків і зборів». В цьому контексті необхідно узгоджувати зазначену спеціальність з вже існуючою кваліфікацією «аудитор». Варто зазначити, що аудитор – це більш широка спеціальність, тобто аудитор повинен не тільки розбиратися в питаннях оподаткування та митної справи, але і в практиці бухгалтерського обліку, а консультант – це фахівець, що добре розбирається в проблемах фіскальної політики, але недостатньо підготовлений в питаннях бухгалтерського обліку³⁰.

³⁰Ткачик Ф.П. Консультування в сфері митної справи: сучасний стан та перспективи розвитку / Ф.П. Ткачик //Наука молода. – 2014. – № 21. – С. 249-257.

Проте в Україні функціонують **митно-брокерські фірми**, які виступають свого роду посередниками між фіскальними органами і суб'єктами господарювання та мають змогу надавати платні консультації з питань реалізації митної справи.

Митний брокер – це комерційна організація, діяльність якої складається з пред'явлення інтересів замовника в митниці, а також у здійсненні операцій з митного оформлення товарів та транспортних засобів від власного імені, але за рахунок і з доручення замовника. Відповідно до Глави 59 Розділу 15 Митного кодексу України митний брокер – це підприємство, що надає послуги з декларування товарів, транспортних засобів комерційного призначення, які переміщуються через митний кордон України.

Відносини між клієнтом і митним брокером будуються на договірній основі. Брокер виступає посередником між відправником вантажу, вантажоодержувачем і перевізником з одного боку, і державою в особі митних органів з іншої. За домовленістю митний брокер може також виконувати інші функції, наприклад, одержання дозвільних документів, експертних висновків, сертифікацію вантажу і навіть оплату митних платежів. Скориставшись послугами митного брокера, можна розраховувати на надійність: жодна брокерська фірма не отримує ліцензійні дозволи на діяльність, доки серед її співробітників не буде кваліфікованих фахівців.

Основні операції з митного оформлення, які виконує брокер:

- декларування товарів, складання митних декларацій та супутніх документів;
- надання митному органу необхідних документів і додаткових відомостей;
- пред'явлення товарів, що декларуються;
- інші операції, необхідні для митного оформлення та контролю³¹.

Сьогодні переважна більшість імпортерів, не може здійснювати ефективну діяльність без використання послуг кваліфікованого митного брокера. В багатьох країнах світу митне оформлення товарів і транспортних засобів проводиться, як правило, лише за участю митних брокерів. Деякі, особливо крупні імпортери, утримують штатних

³¹ Хто такий митний брокер / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://expeditor.com.ua/ua/info_zed/pub/101

фахівців, які працюють виключно на дану компанію, і займаються декларуванням товарів, транспортних засобів комерційного призначення. Проте такі фахівці не володіють кваліфікаційним посвідченням агента із митного оформлення, але несуть відповідальність у повній мірі відповідно до законодавства. Однак в цілому агенти із митного оформлення є співробітниками приватних агентств, які діють від імені різних імпортерів і виступають професійними посередниками.

Основною функцією посередницької діяльності митного брокера є здійснення обов'язків і вирішення усіх проблем, пов'язаних з митним очищенням товарів тих учасників зовнішньоекономічної діяльності, які з певних причин не можуть або не хочуть займатися цим самі. Прагматизм діяльності митного брокера зводиться до здійснення від власного імені операцій з митного оформлення товарів і транспортних засобів комерційного призначення, виконання ряду інших функцій посередницького характеру.

Таким чином, державні фіскальні органи, які активно беруть участь у регулюванні цього посередницько-консультаційного процесу повинні також усвідомлювати той факт, що професійна діяльність податкових та митних консультантів є позитивною і вигідною не тільки для клієнтів-платників податків, але і для фіскальних органів, і країни в цілому.

2.4. Роль та місце громадських і приватних організацій в розбудові національної системи податкового консультування

У різних країнах пред'являються різні вимоги до рівня кваліфікації кандидата в податкові консультанти. У Польщі потрібна вища освіта, а також досвід роботи у податкового консультанта або в податковій службі не менше двох років³². У Чеській Республіці претендент повинен мати вищу освіту за будь-якої спеціальності мінімум на рівні

³² 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/>

бакалавра. Досвід роботи не обов'язковий, але рекомендується³³. У Словаччині необхідно мати вищу освіту і п'ятирічний досвід роботи в галузі економіки. Цей термін для осіб, які здобували практичні навички в якості асистента податкового консультанта, скорочується до трьох років, а для тих, хто має вищу освіту економіста чи юриста, досвід роботи не обов'язковий. Бажаючі стати податковими консультантами в Німеччині повинні мати вищу освіту в галузі економіки чи права і здобути двох або трирічний стаж роботи у податкового консультанта або в податковій службі. Однак відкривається шлях до професії тим особам, які не мають вищої освіти, але пропрацювали, як правило, не менше десяти років у податкового консультанта або в податковій службі. 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, 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 та вміння безконфліктно вирішувати проблемні ситуації;
- аналітичний склад розуму;
- відсутність фінансових зобов'язань (неоплачених прострочених кредитів);
- відсутність судимості.

Проте податковий радник та консультант це фактично одна й та сама особа, в першу чергу – це спеціаліст в галузі надання податкових консультацій. У зв'язку із цим, у розмежуванні згаданих дефініцій не вбачається глибокого змісту, оскільки мова стосується фахівця консультанта з питань податків та оподаткування³⁴.

³³ 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>

³⁴ Ткачик Ф.П. Організаційно-правове забезпечення податкового консультування в Україні, Польщі та Чехії / Ф.П. Ткачик // Світ фінансів. – 2014. – Вип. 3. – С. 155-163.

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 встановлюється самою комісією, окрім того, законодавством передбачено винятки від необхідності складання іспиту. 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 навиками «Консультант з податків та зборів», вони проводяться на умовах, встановлених спеціальним порядком і відповідними рішеннями Кваліфікаційної комісії Співки податкових консультантів України.

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

Якщо в польському та українському законодавстві в доповненні до цього зустрічається обов'язок до постійного підвищення кваліфікації або в Словаччині підкреслюється необхідність до незалежного виконання діяльності, то це зовсім не означає, що в іншій країні таких обов'язків немає. У більшості випадків вони можуть безпосередньо впливати з інших правових норм і актів.

Те ж саме стосується прав податкових консультантів. Серед них можна виділити право податкових консультантів виступити в якості уповноваженого 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 при наявності на це поважних причин.

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 року функціонує Спілка податкових консультантів України, а з 2013 року – Палата податкових консультантів України. Нормативна база діяльності професійних об'єднань податкових консультантів та їх членів, крім загальної системи законодавства обов'язково враховує нормативно-правовий акт про податкове консультування, Статут палати (спілки), Положення про професійну етику та рішення органів палати (спілки). Для прикладу, наведено порівняння основних постулатів нормативно-правового забезпечення податкового консультування в Польщі, Чеській Республіці та Україні (Додаток Б). 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.

Як уже зазначалося раніше, в Україні *питання податкового консультування є предметом діяльності юридичних, адвокатських, аудиторських, консалтингових та інших господарюючих суб'єктів*, тому варто розглянути їх роль у функціонуванні національної системи податкового консультування.

Динамічність українського податкового законодавства ставить перед бізнесом все більш складні питання, які вимагають

раціонального підходу і новаторських рішень. **Юридичні фірми** однією із своїх важливих функцій вбачають допомогу суб'єктам господарювання в сфері пізнання тонкощів українського податкового законодавства та податкової практики, розробляючи практичні та економічно вигідні рішення.

Широкий спектр інноваційних послуг, які надаються в рамках податкової практики, розрахований на мінімізацію ризиків донарахувань податкових зобов'язань та запобігання незаконних дій представників контролюючих органів. Максимальний підхід до документування і відповідний інструктаж працівників компанії клієнта, участь у наданні відповідей інспекторам в процесі податкової перевірки можуть допомогти не тільки істотно знизити вказані ризики, а й зміцнити позицію на випадок розгляду спорів у суді.

Досить схвальним є використання прийомів податкової медіації в роботі юридичних фірм, що проявляється у веденні переговорів юристом як з представниками контролюючих органів, так і з клієнтом на етапі досудового врегулювання спору з питань, пов'язаних з оподаткуванням, адмініструванням податків, а також дозвільними та реєстраційними документами. Фактично, юристи супроводжують клієнтів у процесі податкових перевірок, оскарження податкових повідомлень-рішень та дій фіскальних органів.

За інформацією однієї із юридичних фірм, яка активно впроваджує в свою практику податкове консультування, до її послуг з питань оподаткування належать наступні³⁵:

- консультування з питань оподаткування (для юридичних та фізичних осіб, представництв іноземних компаній);
- податкове планування міжнародних структур, внутрішньо-українських та міжнародних проектів, інвестиційних моделей;
- податковий та юридичний аналіз, розробка, оформлення, реєстрація зовнішньоекономічних договорів;
- супровід клієнтів під час податкових перевірок;
- податкова медіація на етапі досудового врегулювання спорів з контролюючими органами;

³⁵ Податкове планування та консультування. податкові спори / Юридична фірма «U&G PARTNERS» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ugp.com.ua/ua/practice/tax-law.html>

— супровід спорів з податковими органами в судах, оскарження податкових повідомлень-рішень в адміністративному та судовому порядку;

— трансферне ціноутворення;

— податкове консультування в галузі трудового права і обслуговування приватних клієнтів;

— підготовку та перевірку податкової звітності юридичних і фізичних осіб;

— супровід процесу отримання висновку цінової експертизи;

— підготовку юридичних висновків тощо.

Діяльність **адвокатських об'єднань чи фірм** в галузі роз'яснення норм оподаткування підкріплюється такою сферою з класифікації видів економічної діяльності як консультування з питань комерційної діяльності та управління.

Повне комплексне обслуговування бізнесу, від реєстрації суб'єктів господарювання та супроводу господарських операцій до вирішення господарських, податкових, корпоративних, фінансових, спорів, процедур припинення, а також бухгалтерське, кадрове обслуговування – все це є основними постулатами консультаційної діяльності адвокатських фірм в Україні. Зокрема найчастіше платники податків звертаються по допомогу до адвокатів з наступних питань:

— реєстрація, ліквідація суб'єктів господарювання та корпоративне управління;

— господарські операції, договори;

— урегулювання проблемної дебіторської заборгованості, захист майнових інтересів. Представництво інтересів у господарському суді, представництво в процесі виконавчого провадження;

— податкове планування й консультування. Супровід перевірок контролюючих органів, оскарження, представництво інтересів тощо.

Податкове консультування – невід'ємна частина процесу ведення бухгалтерського та податкового обліку кожного підприємства.

Практика функціонування **аудиторських компаній** свідчить про те, що вони використовують методику податкового консультування з питань, пов'язаних з:

— податковим законодавством;

- методикою та системою ведення бухгалтерського та податкового обліку;
- специфікою відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій;
- правилами оформлення первинної документації, обсягу необхідних документів у господарській операції;
- застосуванням різних систем оподаткування.

Необхідність в податкових консультаціях особливо відчувається при роботі бухгалтера з нестандартними, нетиповими або незнайомими для нього ситуаціями, коли потрібно терміново вирішити питання, а часу на пошук відповіді в різних джерелах інформації немає. В таких випадках платники податків відчують потребу звернутися по допомогу до професійного аудитора, зокрема й з питань ефективного застосування норм податкового законодавства.

Консалтингова фірма – підприємство, що займається професійним консалтингом, а саме надає консультаційні послуги клієнтам (виробникам, продавцям та споживачам) за допомогою спеціально навчених осіб відповідної кваліфікації, здатних визначити, проаналізувати та розробити модель вирішення будь-якої управлінської проблеми³⁶.

Продуктом виробничої діяльності консалтингової фірми (якщо до виробництва можна віднести процес створення будь-якого кінцевого продукту, навіть послуги) є консультаційна послуга, яка є товаром і має конкретне матеріальне втілення.

Як правило, послуги крупної консультаційної фірми охоплюють досить широкий діапазон галузей та функцій підприємства: загальне керівництво, управління фінансами, управління виробництвом, маркетинг, управління працею та кадровим потенціалом, корпоративну стратегію та таке інше.

Проте в сфері реалізації пріоритетів податкового консалтингу, консалтингові фірми акцентують свої зусилля на оптимізації створення бізнесу, організації та веденні бізнесу, семінарах, тренінгах, майстер-класах на податкову та правову тематику, а також на письмових висновках і консультаціях.

³⁶ Ринок консалтингових послуг. Його становлення та розвиток в Україні / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.management.com.ua/consulting/cons002.html>

Таким чином приватні суб'єкти податкового консультування в Україні зосереджені здебільшого на клієнтах – юридичних особах, тоді як в більших випадках фізичні особи – платники податків звертаються за порадами до фіскальних органів.

Навчальний тренінг

Контрольні запитання

1. Опишіть основні нормативно-правові акти, що застосовуються у процесах податкового та митного консультування в Україні
2. Визначте специфічні риси роботи фіскальних органів з розгляду звернень платників податків
3. Розкажіть про методику роз'яснювальної та посередницької роботи у сфері митного оподаткування
4. Розкрийте та порівняйте зміст понять «податковий консультант» та «податковий радник»
5. Охарактеризуйте основні завдання суб'єктів консультаційної роботи з питань податків та оподаткування

Теми рефератів

1. Наслідки прийняття проекту Закону України «Про податкове консультування в Україні» для вітчизняної податкової системи
2. Організаційні, правові та інформаційні заходи захисту прав і законних інтересів платника податків
3. Спільні та відмінні риси організації діяльності податкових консультантів у Польщі, Чеській Республіці та Україні
4. Необхідність інтенсифікації діяльності податкових і митних консультантів на мікрорівні в Україні
5. Удосконалення організаційно-правового підґрунтя податкового консультування в Україні з урахуванням світового досвіду

Тести

1. Який статус має індивідуальна податкова консультація?

- А) Нормативно-правовий;
- Б) Правовий;
- В) Рекомендаційний;
- Г) Інертний.

2. Який документ декларує про правовий статус податкових консультантів України?

- А) Податковий кодекс України;
- Б) Митний кодекс України;
- В) Бюджетний кодекс України;
- Г) Проект Закону України «Про податкове консультування в Україні».

3. Якщо відповідь на податковий запит потребує додаткового розгляду, то загальний термін її опрацювання не перевищує:

- А) 10 днів;
- Б) 15 днів;
- В) 20 днів;
- Г) 1 місяць.

4. На протязі якого терміну надаються консультації митницями або іншими структурними підрозділами ДФС України?

- А) 5 календарних днів;
- Б) 15 календарних днів;
- В) 30 календарних днів;
- Г) 60 календарних днів.

5. Який з перелічених суб'єктів господарювання є громадською організацією та займається податковим консультуванням?

- А) Нотаріальна фірма;
- Б) Палата податкових консультантів;
- В) Юридична компанія;
- Г) Консалтинговий центр.

Ситуаційні завдання:

Ситуація №1.

Уявіть себе працівником Центру обслуговування платників податків (ЦОПП), до Вас на гарячу лінію телефонує головний бухгалтер певного підприємства і намагається дізнатися про актуальні зміни у податковому законодавстві на поточну звітну дату. Відобразіть словесно податкову консультацію Вашої телефонної розмови із клієнтом – платником податків, опираючись на вимоги його запиту та на діючі норми податкового законодавства.

Ситуація №2.

До вас як до керівника промислового підприємства надійшов лист від територіального органу ДФС України з вимогою надати додаткові відомості про ваших працівників, зокрема про розміри їхніх доходів за останній календарний рік з причини проведення документальної невиїзної перевірки. Сформулюйте послідовність дій щодо організації відповіді на зазначений лист у відповідності з чинними вимогами та законодавством. Прокоментуйте логіку надсилання таких і подібних листів контролюючими органами у сфері оподаткування та зазначте про необхідність надання відповіді на такого роду запити.

РОЗДІЛ 3

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

*Успіх нічому не вчить. Він тільки переконує
розумних людей, що вони не можуть програти.*

Білл Гейтс

3.1. Характерні риси податкового консультування в європейських країнах

Починаючи з 80-х років минулого століття податкові органи економічно розвинених країн опинилися перед необхідністю проведення модернізації своєї діяльності, при цьому значну увагу було приділено вдосконаленню взаємовідносин з платниками податків. Крім «кнута» (примусу до дотримання податкової дисципліни під загрозою санкцій), став використовуватися і «пряник» – надання необхідних податкових послуг платнику податків. При цьому під послугами слід розуміти надання необхідної інформації, навчання платників податків, а також іншу допомогу.

Саме фахівці податкових підрозділів надають допомогу у заповненні декларацій, надають інформаційні матеріали, організовують і проводять семінари, працюють із засобами масової інформації. За наявності у платника податків конкретних питань з оподаткування такі підрозділи можуть зв'язатися з профільним відділом податкового органу для кваліфікованої відповіді на запитання. Проте допомога платникам податків, як правило, носить характер довідок, а не консультацій.

Форми роботи з платниками податків можуть бути різноманітними. Насамперед це надання допомоги та інформування на центральному, регіональному та місцевому рівнях. Відчутний для платників податків ефект приносить видання спеціальної літератури: роз'яснень законодавства, рекомендацій кваліфікованих фахівців. Такого роду брошури можна безкоштовно отримати в податкових інспекціях.

У більшості економічно розвинених країн консультування з питань оподаткування може здійснюватися тільки спеціально уповноваженими законодавством особами. У тій чи іншій формі держава бере під контроль податкове консультування і встановлює такі правила, за якими воно стає, по-перше, важливим і відповідальним заняттям, а по-друге, люди, що вибирають для себе це заняття, зобов'язані підтвердити свій високий професійний рівень.

Чисельність податкових консультантів у європейських країнах варіює з 4205 осіб в Чеській Республіці до 100000 осіб в Італії (рис. 3.1).

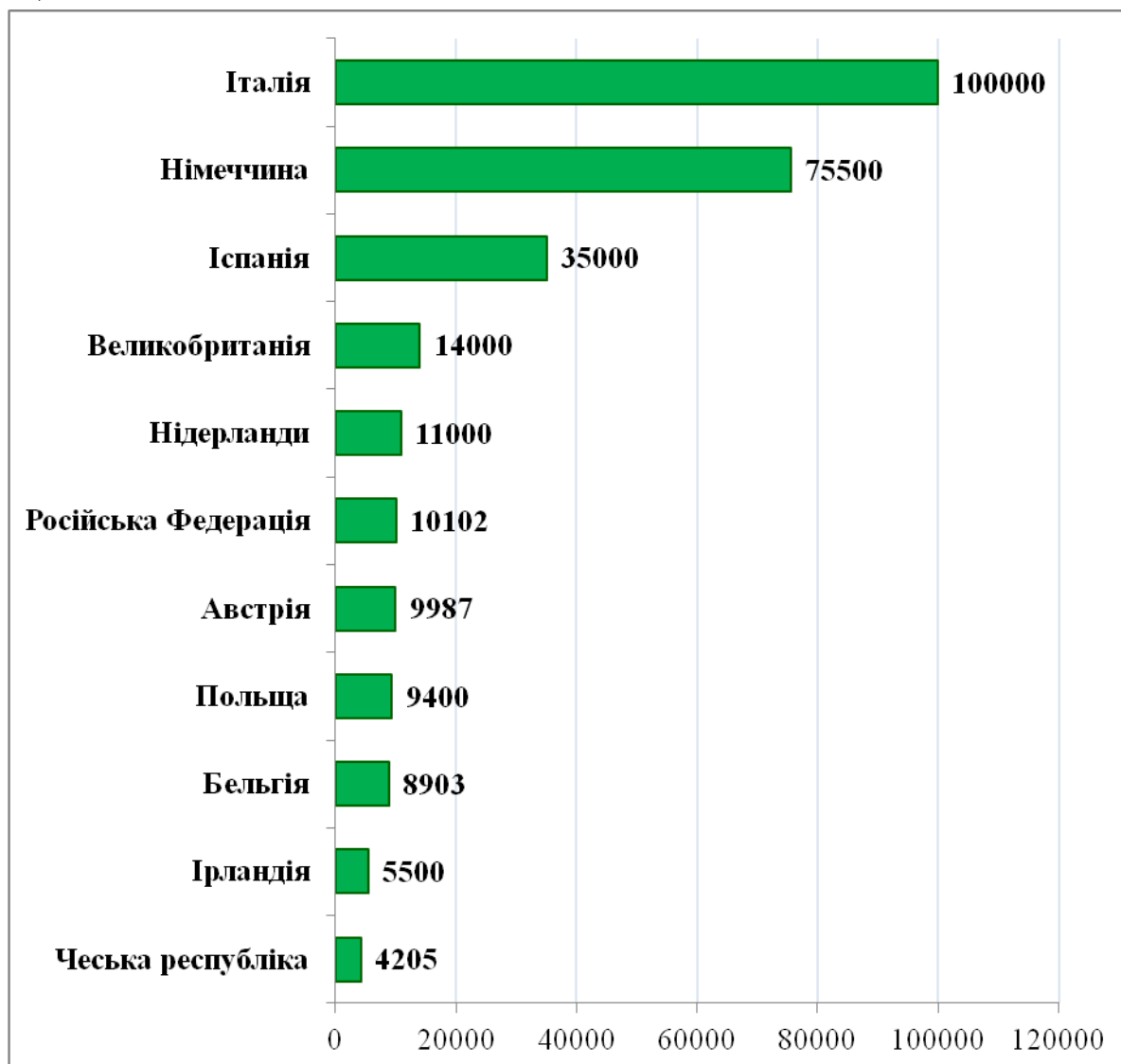


Рис. 3.1 Кількість податкових консультантів у деяких Європейських країнах

Проте в середньому кількість осіб в розглянутих країнах на одного податкового консультанта становить 2845 осіб, найбільше в Російській

Федерації – 13300 осіб (загальна чисельність населення 134,3 млн. осіб), а найменше в Італії – 578 осіб (загальна чисельність населення 57,9 млн. осіб).

У країнах Європейського союзу практично все, що пов'язано з податковим консультуванням, врегульовано законодавчо. Треба відзначити, що першою в цій сфері була **Німеччина**. У Німеччині право надавати консультаційні послуги у сфері оподаткування надано як фізичним особам (аудитори, податкові консультанти, бухгалтери, адвокати, нотаріуси), так і юридичним (адвокатські контори, банки, спілки). 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 із консультаційними послугами гарантію того, що консультант, враховуючи всі обставини, надійно захищає їх як від переплати, так і від недоплати податків. У цій системі є вигода і для податкових органів. Досвід свідчить, що якісне податкове консультування, безумовно, сприяє підвищенню ефективності стягнення податків. Щорічно загальною постановою податкова адміністрація в Німеччині заохочує використання платниками послуг податкових консультантів за допомогою відстрочення терміну подання річних податкових декларацій на 4-7 місяців. Тому попит на послуги податкових консультантів є незмінно високим. Це пояснює факт, що в Німеччині у 2012 році нараховувалось близько 80 000 фізичних осіб, які акредитовані як податкові консультанти, і майже 8 400 юридичних осіб, об'єктом діяльності яких є податкове консультування³⁷.

У Німеччині бажачі стати податковими консультантами повинні мати вищу освіту в галузі економіки або права та пройти дворічний або трирічний стаж роботи у податкового консультанта або в податковій службі.

Якщо претендент відповідає усім вимогам, то, щоб стати податковим консультантом, йому необхідно пройти випробувальний іспит. Сам кваліфікаційний іспит включає такі дисципліни, як

³⁷ Смірнова О.М. Податкове консультування: зміст і стан розвитку / О.М. Смірнова // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – № 2 (53). – С. 84-90.

процесуальне податкове право, податки на доходи, податки з обороту, основи митного права, інші податки, цивільне право, право європейського союзу, аудит, бухгалтерський облік, народне господарство, професіональне право тощо.

Після проходження ретельної перевірки претендент отримує ліцензію. Ліцензія анулюється у випадку смерті, відмови від співробітництва з Палатою податкових консультантів, поєднання основної професії з комерційною діяльністю, кримінальної відповідальності внаслідок шахрайства з грошима. Від ліцензії можна відмовитися добровільно, а потім отримати її ще раз через вісім років.

Цікавими виступають й аспекти пов'язані з тим, що податкові консультанти як фахівці в сфері оподаткування в змозі спілкуватися з представниками податкових органів на рівних умовах. Тим самим податкові консультанти покликані і здатні виступити в якості посередника між платником податків і податковим органом, як в об'єктивному, так і в суб'єктивному плані. Також варто констатувати той факт, що у міжнародному аспекті роль податкового консультанта саме в якості посередника між податковими органами та платниками податків була позитивно оцінена експертизою Форуму з податкового адміністрування при ще в січні 2008 р. Розбіжності та проблеми між податковим органом і платниками податків, що не дійшли до судового розв'язання податкового спору, можуть вирішуватися на діловому рівні, відсуваючи емоційні аспекти конфлікту на задній план. В тих аспектах, коли безпосередньо залучені податкові консультанти для податкових органів часто відпадає необхідність викласти платнику податків суть того чи іншого нормативного положення. Відносини між фінансово-податковими органами і податковими консультантами в Німеччині в загальному плані відрізняються ще й тим, що сторони дотримуються принципу взаємоповаги і взаємного розуміння відведених ними ролей в системі оподаткування. Така робота приносить користь як для платника податків, так і для держави³⁸.

Отже, у Німеччині податковий консалтинг регулюється державою, тобто уряд встановлює певні правові рамки, за які учасники вище згаданих відносин не можуть виходити.

³⁸ Study into the Role of Tax Intermediaries. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>

Послуги з податкового консультування за вимогами чеського та словацького закону можуть надавати виключно фізичні особи-податкові консультанти. У **Польщі** додатково застосовується закон у випадку, коли адвокати та аудитори займаються консультуванням з податкових справ своїх клієнтів. Польща відрізняється ще тим, що особами, які займаються податковим консультуванням, можуть бути юридичні особи у вигляді Товариства з обмеженою відповідальністю та Акціонерного товариства з умовою, що більше половини їх членів представлена податковими консультантами. У Польщі і в **Словаччині** податкове консультування дозволяється, крім того, і товариствам податкових консультантів, до складу яких в Польщі повинні входити одні представники професії, а в Словаччині більше, ніж три чверті. 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.

Суть податкового консультування в усіх трьох країнах полягає в наданні клієнтам послуг у їх податкових справах у вигляді відповідних консультацій, куди при бажанні включено виконання всіх сприяючих цьому робіт, наприклад, ведення бухгалтерського обліку та податкової документації, складання необхідних декларацій. На практиці не виключено і надання консалтингових послуг з різних питань підприємницької діяльності, що прямо не пов'язані з оподаткуванням клієнта³⁹.

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».

Баррістер (англ. Barrister) – категорія адвокатів більш високого рангу у Великобританії, які ведуть справи.

Солісітор (англ. Solicitor) – категорія адвокатів у Великобританії, які забезпечують підготовку судових матеріалів для ведення справ баррістерами. Солісітори також працюють юрисконсультами в різних

³⁹ Буссе Р. Правовое регулирование и организация налогового консультирования в странах Восточной Европы на примере Польши, Чешской Республики и Словакии /[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=430>.

організаціях і мають право вести судові справи в судах нижчих інстанцій.

З консультативної точки зору, баррістери – це фахівці, які виступають у суді і відстоюють права клієнтів, а соліситори – фахівці, що займаються консультативною діяльністю з більш «простих» питань, як наприклад, спадкування або заповіту.

З точки зору професійної освіти і соліситори, і баррістери вчаться приблизно протягом шести років. Спочатку потрібно отримати ступінь бакалавра, після цього пройти спеціалізовані курси, де навчають основам професії і поглиблюють знання права, і потім протягом одного року для баррістерів і двох років для соліситорів необхідно працювати як стажер під керівництвом більш досвідчених юристів британського права. Податкової спеціалізації як такої при отриманні професійної кваліфікації соліситора або баррістера немає.

Поряд з цим, у Великобританії будь-яка людина може називатися бухгалтером, але для того, щоб отримати статус «сертифікованого бухгалтера», необхідно скласти шість 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 3 років досвіду роботи у сфері оподаткування.

Існують щорічні вимоги до підвищення знань і, відповідно до підтримання професійного рівня, а саме, протягом року необхідно певну кількість годин присвятити підвищенню кваліфікації. Якщо британський соліситор бере участь у роботі науково-практичної конференції, то він отримував підтвердження на вісім годин підвищення знань у сферах оподаткування, і спеціалізований орган зарахує їх у якості чергового внеску в нагромадження цих годин протягом року.

Один із важливих критеріїв, що може вплинути на вибір фахівця, – це питання професійної таємниці. У Великобританії привілейованою інформацією, захищеною професійною таємницею, вважається тільки та кореспонденція, інформація, або документи, які написані юристами – баррістерами і соліситорами. Подібного роду професійна таємниця не

поширюється на спілкування з податковими консультантами та бухгалтерами⁴⁰.

Латвійська асоціація податкових консультантів є товариством, заснованим 26 січня 2001 з метою здійснення професійного самоврядування податкових консультантів, розробки кодексу професійної етики податкових консультантів та інших нормативів, що регулюють професійну діяльність членів Асоціації.

Серед засновників Асоціації є податкові консультанти, юристи, присяжні адвокати та ревізори. З моменту свого заснування Асоціація прийняла нових членів, і зараз в Асоціацію входять вже більше ста членів, які, представляють, в першу чергу, найбільші аудиторські фірми Латвії, що надають послуги податкового консультування.

Згідно зі статутом Асоціації членом Асоціації може стати будь-яка фізична особа:

1. Має хоча б трирічний досвід, визнаний Правлінням Асоціації:

— в галузі професіональних податкових консультацій;

— або в педагогічній і науковій діяльності в галузі податків;

— або прирівняний Правлінням досвід в області надання бухгалтерських, ревізійних або юридичних послуг.

2. Отримала диплом про вищу освіту в Латвійській Республіці або за кордоном, який підтверджує засвоєння акредитованої державою навчальної програми з економіки або засвоєння акредитованої державою навчальної програми з юриспруденції, або одержала за цими спеціальностями ступінь бакалавра, магістра чи доктора;

3. Зарахована до складу членів Асоціації за рішенням Правління⁴¹.

В Російській Федерації діяльність з податкового консультування розглядається як підприємницька діяльність, здійснювана особами, які отримали статус податкового консультанта в порядку, встановленому чинним законодавством, з надання сприяння у своєчасній і повній сплаті податків і зборів та у забезпеченні реалізації законних прав та інтересів учасників відносин, регульованих законодавством про

⁴⁰Болтенко О.А. Роль и ответственность налоговых консультантов и адвокатов, защита их профессиональной деятельности: опыт Великобритании // Інформація з сайту Палати податкових консультантів Росії / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=429>.

⁴¹ Латвийская ассоциация налоговых консультантов / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lnka.lv/index.php?menu=1&lang=2+>

податки і збори. Діяльність з податкового консультування здійснюється на основі принципів: законності, професіоналізму, об'єктивності, сумлінності, незалежності та конфіденційності.

Податковим консультантом є фізична особа, яка відповідає кваліфікаційним вимогам, передбаченим Федеральним Законом «Про податкове консультування»⁴², та отримала атестат податкового консультанта. Тобто, статус податкового консультанта має право придбати особа, яка має вищу юридичну або економічну освіту, підтверджену відповідним документом, має стаж роботи за фахом не менше 10 років, за винятком осіб, які мають вчений ступінь або вчене звання за юридичною чи економічною спеціальністю, для яких стаж роботи за фахом повинен становити не менше 3 років. Також важливим аспектом є той момент, що діяльність з податкового консультування здійснюється на основі цивільно-правового договору про надання послуг, що укладається в простій письмовій формі.

Доцільно зазначити про права громадян, що звертаються за податковою консультацією:

— самостійно вибирати суб'єкта податкового консультування і укладати з ним договір про надання послуг з податкового консультування на основі встановлених Загальноросійським професійним об'єднанням податкових консультантів стандартів податкового консультування;

— отримувати від суб'єкта податкового консультування інформацію та роз'яснення з питань, пов'язаних із застосуванням законодавства про податки і збори;

— отримувати рекомендації з питань реалізації прав і виконання обов'язків щодо сплати податків і зборів осіб, що отримують послуги від податкових консультантів;

— інформувати професійне об'єднання податкових консультантів про факти неналежного податкового консультування;

— вимагати дотримання таємниці податкового консультування;

— вимагати відшкодування збитків, завданих несумлінним податковим консультуванням;

⁴²Федеральний Закон «О налоговом консультировании» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.palata-nk.ru/attachfiles/zakon-nalog.pdf>

— давати згоду або відмовитися від додаткового залучення податкових консультантів, експертів і фахівців;

— здійснювати інші права, що впливають із суті правовідносин, визначених договором про надання послуг з податкового консультування тощо.

Таким чином, характерні риси діяльності податкових консультантів в деяких європейських країнах є різнобічними та специфічними. Специфіка їхньої діяльності залежить від фахової освіти, досвіду роботи, рівня співпраці з податковими, митними та фінансовими органами. А також ліцензійними умовами ведення консультаційної діяльності в сфері податків та оподаткування.

3.2. Основні принципи навчання податкових консультантів у Польщі та Нідерландах

Національна палата податкових консультантів у **Польщі** є керівним органом податкових консультантів. Сферу діяльності, компетенції, права та обов'язки податкових консультантів, принципи виконання професії податкового консультанта, а також здійснення діяльності з податкового консультування, насамперед, регулюються законом про податкове консультування та Статутом Національної палати податкових консультантів⁴³.

Іспит на отримання звання податкового консультанта. Згідно із польським законодавством, одним з основних умов, необхідним для отримання звання податкового консультанта, є пред'явлення документів наступного характеру: про дієздатність, правоздатності, бездоганної репутації, наявності вищої освіти, а також здача іспиту на отримання звання податкового консультанта з позитивним результатом і проходження дворічної професійної практики. Виконання трьох останніх умов є гарантією відповідної теоретичної та практичної підготовки кандидата до здобуття професії податкового консультанта.

Іспит на отримання звання податкового консультанта включає питання з наступних галузей:

⁴³ Зеліньски Я. А. Система підготовки спеціалістів в сфері налогообложення в Польщі / [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=3138>

- 1) джерела права і тлумачення права;
- 2) податковий аналіз;
- 3) основи міжнародного податкового законодавства та податкового законодавства Європейського співтовариства;
- 4) матеріальне податкове право;
- 5) процедура розгляду адміністративних справ і адміністративне судочинство, а також виконання рішень в адміністративних справах;
- 6) міжнародне та національне митне законодавство, а також митне законодавство Європейського співтовариства;
- 7) валютне право;
- 8) кримінальне економічне право;
- 9) організація і функціонування податкового управління і рахункових палат;
- 10) бухгалтерський облік;
- 11) податковий облік та принципи ведення податкових книг;
- 12) правила податкового консультування і професійна етика.

Іспит на отримання звання податкового консультанта складається з усної та письмової частин. Письмову частину становить тест (складається з 100 питань) і завдання, що полягає у складанні проекту виступу від імені клієнта в податкових органах або суді. Умовою допуску до усної частини іспиту є здача письмової частини іспиту з позитивним результатом. Усна частина іспиту полягає у відповідях на 10 питань з випадково обраного набору питань.

Іспит на отримання звання податкового консультанта для осіб, які перебували на посаді суддів, прокурорів, а також інспекторів рахункових палат або працювали адвокатом, юрисконсультантом, нотаріусом, аудитором, не включає коло питань, пов'язаних з їх попередньою професійною діяльністю. Іспит з обмеженим колом питань також стосується осіб, які мають восьмирічний стаж роботи в органах податкового управління або казначействі, а також митних працівників на постійній службі, мають восьмирічний стаж роботи в митних органах.

Додатково Національна палата податкових консультантів висловлює згоду на допуск до іспиту на отримання звання податкового консультанта особі, яка не має польського громадянства, у разі якщо вона добре володіє польською мовою. Після здачі іспиту та за умов

виконання всіх законодавчо передбачених зобов'язань, конкурсанта вписують у реєстр податкових консультантів.

Іспит на отримання звання податкового консультанта проводить Державна комісія з питань податкового консультування, що діє при Міністерстві фінансів і складається з 60 членів, призначених та відкликаних чинним міністром фінансів (у тому числі з двадцяти представників діючого міністра фінансів, які є співробітниками Міністерства фінансів, податкових органів або рахункових плат і мають не менше ніж п'ятирічний досвід роботи створення та застосування норм права, щонайменше, в одній з тематичних галузей, включених в іспит на отримання звання податкового консультанта; десяти суддів, делегованих головою Головного адміністративного суду з числа суддів Головного адміністративного суду та воєводських адміністративних судів; десяти наукових або науково-педагогічних працівників, що володіють знаннями та досвідом, щонайменше, в одному з тематичних напрямків, включених в іспит, призначених за поданням рекомендації наукової установи чи вищого навчального закладу; двадцяти членів Національної палати податкових консультантів, делегованих Національною радою податкових консультантів). Такий склад Екзаменаційної комісії повинен забезпечити найвищий рівень атестації.

Наступним етапом, який як правило, має бути реалізований кандидатом, бажаним отримати звання податкового консультанта, є дворічна професійна практика. Вона включає в себе знайомство з функціонуванням податкових органів та виконанням податкового консультування. Практика після здачі іспиту проходить в податкових управліннях, казначействах, рахункових палатах, у податкових консультантів або в компаніях податкового консультування.

Все це необхідно для того, щоб майбутній податковий консультант, як представник суспільно значимої професії, виконував свої обов'язки, керуючись благом своїх клієнтів, чесно і сумлінно, відповідно до закону, знань та принципів професійної етики.

Регулярне підвищення кваліфікації членів палати податкових консультантів. Відповідно до законодавчих актів, на податкових консультантів покладається ряд обов'язків, у тому числі регулярне підвищення своєї кваліфікації. Цей обов'язок передбачений і в Статуті

Національної палати податкових консультантів. Поряд з цим, деталізовані принципи підвищення професійної кваліфікації відображені в Принципах етики.

Національна рада податкових консультантів, а також регіональні відділення Національної палати податкових консультантів проводять, координують і контролюють регулярне підвищення професійної кваліфікації.

Існують платні форми організації курсів, семінарів, конференцій та інших способів підвищення професійної кваліфікації Національною радою податкових консультантів або регіональними відділеннями Національної палати податкових консультантів. Національна рада податкових консультантів або регіональні відділення Національної палати податкових консультантів можуть в межах своїх можливостей брати фінансову участь в організації навчання на принципах рівності членів професійного управління діяльністю податкових консультантів.

Згідно з прийнятими принципами, податкові консультанти зобов'язані регулярно підвищувати професійну кваліфікацію у сфері тематики іспиту на здобуття звання податкового консультанта. В контексті цього консультанти у відповідності до своїх потреб і вимог обирають одну з наступних форм навчання:

1) участь у спеціалізованих тематичних курсах, що пов'язані з професійною діяльністю податкового консультанта;

2) самоосвіта податкового консультанта, що здебільшого полягає в оновленні власних професійних знань;

3) участь в інших формах презентації досягнень і дозволів у сфері податкового законодавства та суміжних сферах – конференції, симпозіуми, круглі столи, з'їзди тощо.

Податковий консультант може брати участь у підвищення кваліфікації з використанням всіх форм окреслених заходів. Ці заходи можуть проводитися організаційними структурами Національної палати податкових консультантів або іншими суб'єктами, зокрема, вищими навчальними закладами, товариствами і організаціями, що діють у безпосередній або наближеній сфері до податкового консультування.

Способом перевірки та оцінки виконання податковими консультантами обов'язку підвищення кваліфікації є введена з 1 січня

2011 р система балів оцінювання рівня підвищення кваліфікації податкових консультантів, згідно з якою податковий консультант, виконуючи обов'язок регулярного підвищення кваліфікації, зобов'язаний одержати як мінімум 32 бали протягом двох років безперервно. Залежно від форми підвищення кваліфікації існує певна методика здобуття балів:

1) 1 година прослуханих лекцій, читань або подібних форм – 1 бал;
2) 1 година прослуханих лекцій, читань або подібних форм, що завершуються задачею тестів, майстер-класи або семінари з практичними заняттями – 1,5 бала;

3) 1 година прочитаних лекцій, читань або подібних форм – 3 бали;

4) участь у одноденній конференції – кількість балів рівнозначно кількості годин конференції, відповідно до принципу, закріпленого в п. 1, але не більше 5 балів;

5) участь у багатоденній конференції – кількість балів рівнозначно кількості годин конференції, відповідно до принципу, зазначеного в п. 1, але не більше 5 балів за кожен день конференції;

б) публікація статті або іншої подібної форми – за кожен стандартну друковану сторінку – 3 бали, не більше 10 балів за кожен статтю;

7) публікація книги або рівнозначної праці (наприклад, в електронній формі), у тому числі публікація у співавторстві, об'ємом, принаймні, 30 стандартних друкованих сторінок – 24 бали;

8) закінчення навчання за спеціальністю в магістратурі, закінчення післядипломної освіти, а також аспірантури – 32 бали, при цьому напрямок навчання повинен бути пов'язаний з тематикою іспиту на отримання звання податкового консультанта, задача іспиту на отримання звання податкового консультанта – 32 бали.

З метою підтвердження податковими консультантами виконання обов'язку підвищення кваліфікації, вони зобов'язані отримати підтвердження участі в допустимих формах навчання (посвідчення, сертифікати, дипломи про закінчення, рахунок-фактури і т.д., які містять дані про форму навчання та кількість годин). Національна палата податкових консультантів у свою чергу зобов'язана організувати і здійснювати централізований облік виконання податковими консультантами обов'язків підвищення кваліфікації.

Також слід зазначити про останні тенденції динамізму вимог до податкового консультанта в Польщі. Зокрема сьогодні існує практика спрощення вимог в частині тривалості робочого стажу на момент складання кваліфікаційного іспиту. Раніше кандидат повинен був мати два роки практичної діяльності у місцевій податковій інспекції, у податковій національного рівня, а також попрацювати помічником податкового консультанта. Тепер залишилася тільки одна вимога – один рік досвіду роботи податковим консультантом⁴⁴.

Нідерландська практика навчання та підготовки податкових консультантів характеризується своєрідними рисами. Палата податкових консультантів у **Нідерландах** була створена в 1954 році, сьогодні до неї входять приблизно 4100 членів, які працюють в 300 різних (великих і малих) бюро для різних клієнтів. Структурно Палата податкових консультантів складається з наступних секцій:

- секція податкових фахівців, які працюють на підприємствах;
- секція спеціалістів з європейського податкового права;
- секція спеціалістів з податково-процесуального права;
- секція фахівців з прибуткового податку і соціального страхування;
- секція фахівців з ПДВ.

Нідерландська специфіка зарахування до Палати податкових консультантів відбувається на основі здобуття відповідної університетської освіти. Кандидатами в члени Палати податкових консультантів можуть бути фахівці, які самостійно або в трудовій діяльності виконують основні обов'язки податкового консультанта, або які здобули академічну освіту за спеціальностями податкового права та (або) податкової економіки.

Слід зазначити, що спеціальна комісія вирішує питання по кожному індивідуальному зверненні. Звичайно можна оскаржити негативне рішення в цій же комісії і, при необхідності, далі його оскаржувати в Апеляційній Раді.

⁴⁴ Томаш Михалик. У Польщі податковий консультант — це захисник платників податків / Михалик Томаш // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uteka.ua/uk/channels_store/publication/Tomash-Mixalik-U-Polshhi-podatkovij-konsultant---ce-zaxisnik-platnikov-podatkov-1690

В організації Палати податкових консультантів існує спеціальне відділення з питань освіти для податкових консультантів, яке пропонує дві різні професійно навчальні системи.

Перша навчальна система – обов’язкова і призначена для кандидатів у члени. Вона триває три роки і на протязі цих трьох років вона пропонує як податково-правові предмети, так і тренінги в розвитку комунікативних здібностей.

Програма охоплює всього 20 днів для курсів і тренінгів і 20 днів для підготовки. У сукупності програма підрозділяється на обов’язкову початкову програму тривалістю 10 днів (табл. 3.1) і в три програми на вибір, теж тривалістю 10 днів (табл. 3.2).

Таблиця 3.1

**Обов’язкова програма підготовки податкових консультантів
у Нідерландах**

№	Назва курсу	Кількість днів
1	Початковий курс з комунікацій	1 день
2	Письмове звітування	1 день
3	Консультація	2 дня
4	Аргументація	2 дня
5	Переговори	2 дня
6	Процесуальні дії	2 дня
Всього		10 днів

Постійно близько 900 конкурсантів проходять трирічну програму. Слід зазначити, що в програмі не передбачено іспитів. Зате, курсисти зобов’язані виконати підготовчі завдання перед початком курсів. Результати цих завдань оцінюються доцентами⁴⁵.

Варто зазначити, що після трирічного навчання кандидати в члени Нідерландської Палати податкових консультантів стають дійсними її членами.

⁴⁵ Роверс Н.К. Статус налогового консультанта в Голландии и особенности подготовки налоговых консультантов в нидерландских университетах / Н.К. Роверс // Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=432>

**Вибіркова програма підготовки податкових консультантів
у Нідерландах**

№	Назва курсу	Кількість днів
1	Практика застосування звітів 1	1 день
2	Практика застосування звітів 2	1 день
3	Цивільне право – командитні товариства	1 день
4	Цивільне право – акціонерні товариства / юридичні особи	2 дні
5	Процесуальні дії	2 дні
6	Підприємницька діяльність	3 дні
7	АБО Прибутковий податок	3 дні
8	АБО Міжнародне і європейське податкове право для спеціалістів	3 дні
9	АБО Муніципальне оподаткування	3 дні
10	АБО ПДВ для спеціалістів	3 дні
11	АБО Податок на заробітну плату для спеціалістів	3 дні
Всього		10 днів

Поряд з цим, Палата податкових консультантів організовує так звану постійну навчальну програму для своїх учасників, яка складається з курсів, що досліджують актуальні питання оподаткування, конференцій і тренінгів. Однак, члени Палати податкових консультантів не зобов'язані проходити ці навчальні процедури.

3.3. Досвід Німеччини в сфері інформаційного співробітництва фіскальних органів та податкових консультантів

У тристоронніх відносинах між платниками податків, податковими органами та податковими консультантами особливе місце займає інформаційний обмін між податковим органом та особами, які надають послуги в сфері податкового консультування (рис. 3.1).

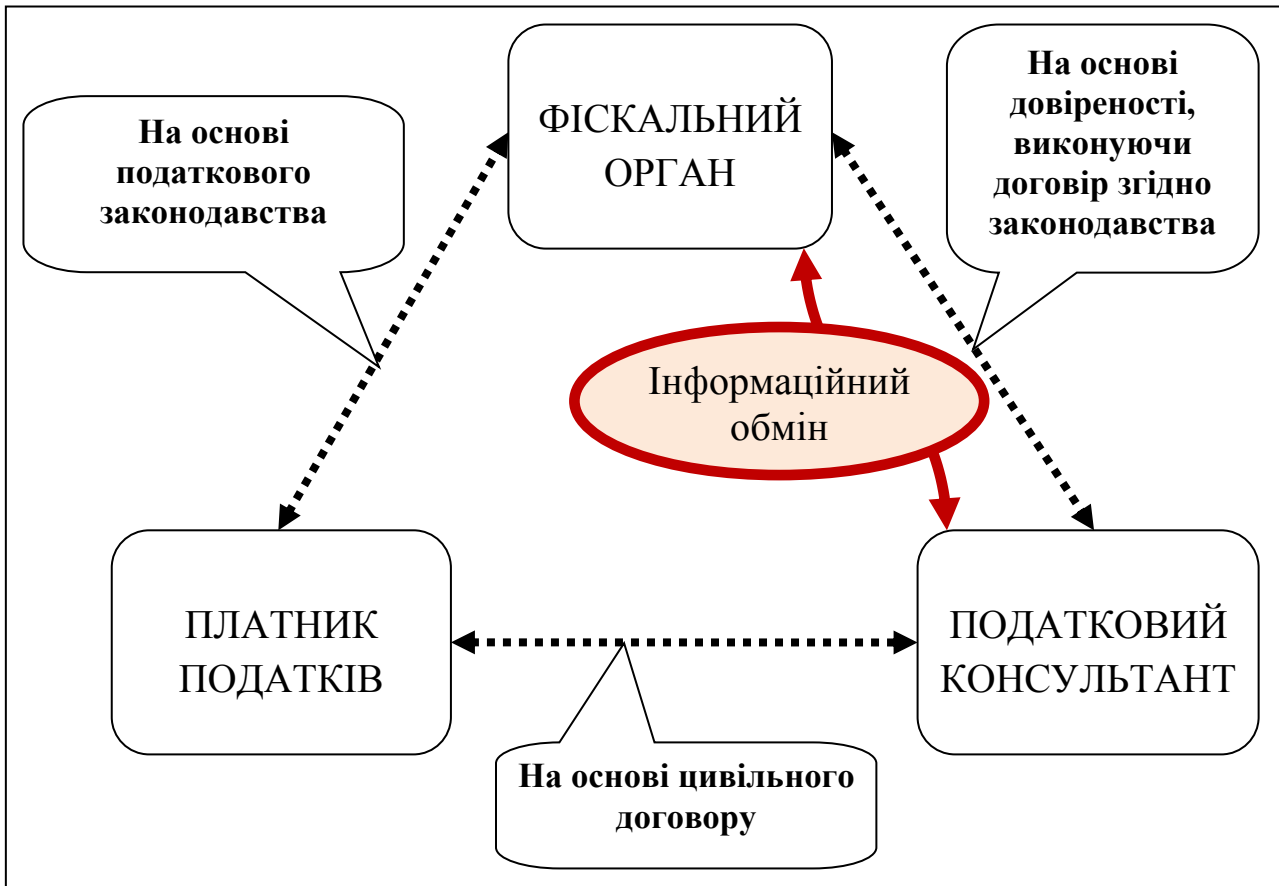


Рис. 3.1. Взаємозв'язок між фіскальними органами, платниками податків та податковими консультантами у процесі інформаційного обміну

Відносини між фінансово-податковими органами і податковими консультантами в Німеччині в загальному плані засновані на принципі взаємоповаги і взаємного розуміння відведених ними ролей в системі оподаткування. Важливе значення при цьому відіграє той факт, що податкове консультування регулюється відповідно до закону. Німецький закон «Про податкове консультування» існує майже 50 років, нещодавно вступила в силу восьма новела до цього закону.

Роль і завдання податкового консультування в Німеччині полягають в наступному⁴⁶:

а) Податкові консультанти пропонують своїм клієнтам (платникам податків) на договірній основі послуги, які сприяють кращому і якісному виконанні ними своїх податкових обов'язків.

⁴⁶ Р. Буссе. Опыт Германии по информационному взаимодействию финансово-налоговых органов и налоговых консультантов консультирования / [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=767>

Клієнти звертаються до податкового консультанта, як правило, не тільки з метою належної підготовки необхідної для надання в податкові органи податкової документації. А також вони додатково пов'язують з цим гарантію того, що консультант, враховуючи всі обставини власних справ, активним, завбачливим консультативним впливом оберігає його як від переплати, так і від недоплати податків.

У цій системі є вигода для податкових органів. Досвід засвідчив, що якісне податкове консультування, безсумнівно, може вплинути на підвищення ефективності діловодства в податкових органах.

б) Податкових консультантів в Німеччині прийнято вважати невід'ємною складовою системи правосуддя в галузі податкового права. Вони зобов'язані на основі їм відведених повноважень, дотримуючись загальновизнаних норм професійної етики представляти, захищати і оскаржувати законні інтереси та права своїх клієнтів перед податковими органами та правосуддям. Значне місце тут займає досудова процедура розгляду податкових спорів.

в) Податкові консультанти як фахівці в галузі оподаткування мають змогу спілкуватися з представниками податкових органів на одному рівні. Цим податкові консультанти покликані і здатні виступити в якості посередника між платником податків і податковим органом, як в об'єктивному, так і в суб'єктивному плані, не ігноруючи при цьому своїх функцій. Розбіжності та проблеми між податковим органом та платниками податків можуть вирішуватися на діловому рівні, відтісняючи емоційні аспекти конфлікту на задній план. Відповіді на запитання та запити платника податків, як правило, відрізняються високою професійністю. За участю податкового консультанта часто відпадає для податкового органу необхідність викласти платнику податків суть того чи іншого нормативного положення.

Посередницька діяльність здебільшого складається з передачі інформації пристосованої для сприйняття іншою стороною. Обмін інформацією між податковими органами (часто також іншими органами влади) та податковими консультантами в Німеччині здійснюється різними способами і шляхами залежно від (адміністративного) рівня причетних сторін.

По суті слід розрізняти два різновиди інформаційного обміну між податковими органами та податковими консультантами.

Перший має місце при відносинах окремо взятого платника податків і підвідомчого податкового органу з метою вирішення якихось конкретних, індивідуальних питань. Кореспондують, як правило, відповідальні посадові особи податкового органу та консультант даного платника податків.

Другий вид – інформація призначена для певної сукупності адресатів. Відрізняються три рівні інформаційного взаємообміну – федеральний, земельний і місцевий рівень. На вищих рівнях обміну виступають відповідальні або уповноважені представники обох сторін, на нижньому рівні обмін інформації відбувається на груповій основі.

На вищому, федеральному рівні інформаційний обмін здійснюється між представниками законодавчої або виконавчої влади і федеральних управлінь професійних організацій податкових консультантів з питань проектів та чинного федерального податкового законодавства, в тому числі з питань, що стосуються виконання податкового консультування. Права податкових консультантів в особі їх професійної організації на отримання інформації впливають з конституції, із закону «Про податкове консультування» або просто сформовані традиціями в ході історичного розвитку демократичної культури в Німеччині.

У 2007 р професійною організацією податкових консультантів в особі «Палати податкових консультантів» у вищій державній інстанції були внесені 38 заяв і висновків. Така ж робота в трохи меншому масштабі була проведена «Німецьким Союзом податкових консультантів», як громадською організацією податкових консультантів⁴⁷.

Слід зазначити, процеси розробки таких документів зазвичай пов'язані з попередніми змістовними консультаціями. Результативність такої взаємодії відносно висока. Ряд пропозицій з боку податкових консультантів знайшли своє відображення в згодом прийнятих законах і в інших нормативних положеннях.

⁴⁷ Податкова система Німеччини / Асоціація платників податків України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.appu.org.ua/main2/shkola_platnyka_podatkiv/vse_pro_podatki/zarybizhnuy_dosvid/Germany.html

На середньому, земельному рівні інформаційні відносини існують між відповідними земельними державними органами та керівництвами професійних організацій податкових консультантів даної землі. На цьому рівні мова йде про більш практичні питання і проблеми загального характеру, що виникають в ході процесу оподаткування або податкового консультування.

Так, наприклад, при Головному податковому управлінні землі Саксонія-Анхальт функціонує консультативна комісія з питань оподаткування та податкового консультування, до складу якої рівноправно входять представники президії Головного податкового управління землі та представники правлінь Палати податкових консультантів та Спілки податкових консультантів землі. Засідання проводиться два рази на рік. У підсумку професійні організації інформують своїх членів про результати у письмовому вигляді або в рамках семінарів з підвищення кваліфікацій. Найчастіше за окремими пунктами Головним податковим управлінням видаються роз'яснювальні листи, що допомагають податковим консультантам при консультуванні своїх клієнтів, а також працівникам фінансово-податкових управлінь при нарахуванні податків.

На місцевому рівні інформаційні відносини відбуваються між співробітниками місцевого фінансово-податкового управління та податковими консультантами, що представляють платників податків даного адміністративного округу. Вони можуть бути груповими з дорадчим характером чи особистими на діловій основі. Тому обговорювані практичні питання з одного боку є загальними, що враховують регіональні особливості і часто стосуються адміністративно-процесуальних проблем, а з іншого боку вони стосуються конкретних проблем оподаткування окремого платника податків.

Традицією в німецькій практиці стали щорічні так звані «Наради поліпшення клімату» організовані місцевими фінансово-податковими управліннями, куди запрошуються всі податкові консультанти, що мають ділові відносини з цим управлінням. З боку податкового органу бере участь начальник управління та керівники всіх відділів. Порядок денний встановлюють спільно начальник управління та представники професійних організацій податкових консультантів. Враховуються

пропозиції від керівників відділів управління і від окремих податкових консультантів, встановлені на основі попередньо розісланих анкет.

Координуючу роль відіграє «суперарбітр», вибраний з числа місцевих податкових консультантів для підтримки постійного контакту між фінансово-податковим управлінням і професійними організаціями. Одне з його завдань полягає в тому, щоб за необхідності згладжувати конфлікти, які виникли між окремими податковими консультантами та управлінням.

З приводу оподаткування окремого платника податків інформаційні повідомлення представляються в офіційному порядку згідно із законом, і в робочому порядку, що засновані на принципі взаємоповаги та взаєморозуміння відведених учасникам ролей в системі оподаткування. Повідомлення можуть бути письмовими, усними та телефонними. При складних проблемах консультант може неформальним шляхом прямо звертатися до керівника відділу, а при складних проблемах матеріально-правового характеру – до податкового відділу Головного податкового управління землі.

У офіційній співпраці вагоме місце займає обов'язкова досудова процедура розгляду податкових спорів.

Отримавши платіжне сповіщення або інше податкове повідомлення від податкового органу платник податку має можливість оскаржувати його в установленому порядку.

Перш ніж звернутися до суду, платник податків повинен оскаржити повідомлення в письмовій формі тому органу, що видав це повідомлення протягом місяця після його отримання. У фінансово-податкових управліннях Німеччини є спеціальні відділи, компетентні винести рішення щодо поданих заяв. Оскарження повинно бути формальним, обґрунтованим і відповідати нормам закону. Необґрунтовані оскарження спростовуються без розгляду.

Платник податків після закінчення 6 місяців після подачі скарги має можливість звернутися до суду зі скаргою потурання дій адміністративних органів, що в судовій практиці зустрічається дуже рідко.) При бажанні платник податків на основі відповідної заяви має право на усне обговорення ґрунтовних фактів скарги.

Результат досудового розгляду скарги може бути наступним:

— платник податків до винесення рішення відкликає свою скаргу;

— податковий орган повністю задовольняє скаргу і видає нове, виправлене податкове повідомлення;

— податковий орган повністю спростовує скаргу з винесенням письмового рішення;

— податковий орган частково скасовує скаргу з винесенням письмового рішення і видає нове, частково виправлене податкове повідомлення.

Тільки на основі письмового рішення про спростування досудової скарги платник податку протягом місяця має право на судове оскарження.

Платник податків вказане оскарження може доручити іншій уповноваженій ним особі, серед яких можуть бути адвокати та податкові консультанти. Отримавши доручення, уповноважена особа, посилаючись на довіреність, вносить скаргу, обґрунтовує її і самостійно приймає всі рішення по ходу справи. Довіреність видану клієнтом своєму податковому консультанту необхідно пред'явити податковому органу один раз і вона дійсна, поки не настане термін закінчення її дії. Вона зазвичай включає в себе уповноваження на отримання документів, що дозволяє податковому консультанту самостійно приймати рішення, подавати заяви, оскаржувати повідомлення тощо, навіть за відсутності клієнта.

Отже, в Німеччині чітко визначено місце податкових консультантів у тристоронніх відносинах між платниками податків, податковими органами та податковими консультантами і налагоджено інформаційний обмін з фінансово-податковими органами йде на користь платників податків, консультантів і фінансово-податкових органів.

3.4. Трансфертне ціноутворення як об'єкт моніторингу зарубіжних та національних податкових консультантів

Роль транснаціональних компаній (ТНК) у світовій торгівельній практиці значно зросла за останні роки. Це пов'язано насамперед з активною інтеграцією економічних систем різних країн та технологічним прогресом. У зв'язку зі зростанням кількості ТНК як у податкових органів, так і у самих ТНК виникають проблемні питання щодо оподаткування, оскільки в сучасному світі вже неможливо

розглядати систему оподаткування будь-якої країни ізольовано від податкових систем інших країн у контексті визначення податкових зобов'язань ТНК. Передусім ці проблеми пов'язані з практичною складністю під час визначення доходів та витрат компанії чи постійного представництва, що входить до складу групи ТНК, які слід враховувати у межах будь-якої юрисдикції, особливо у тих випадках, коли операції ТНК є більш інтегрованими.

Трансфертне ціноутворення – це викривлення цін угод або розподілу прибутків чи витрат задля мінімізації податкового навантаження. Явище трансфертного ціноутворення виникло в зв'язку з появою великих транснаціональних корпорацій та активізацією міжнародної торгівлі у другій половині ХХ століття. Самовільний перерозподіл оподаткованого прибутку корпораціями спровокував активний пошук окремими державами шляхів урегулювання цього питання всередині національних юрисдикцій (піонером у такому регулюванні стали США).

Основним міжнародним правовим актом, що регламентує порядок оподаткування при застосуванні трансфертних цін, є Керівництво Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) з трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій і податкових органів 1995 р. Керівництво ОЕСР 1995 р. передбачає поширення його положень на міжнародні (зовнішньоекономічні) угоди, тобто регламентує податкові аспекти трансфертного ціноутворення в контексті міжнародного податкового права. Національне законодавство багатьох країн так чи інакше дотримується положень цього документа. Окрім правових актів ОЕСР, питання трансфертного ціноутворення регулюється документами інших міжнародних організацій, зокрема, ООН і Комісією ЄС. Основним нормативним актом, що регламентує порядок оподаткування при здійсненні міжнародних угод, є податкова угода⁴⁸.

Правило витягнутої руки (arm's length principle) сформульоване в Керівництві ОЕСР – це принцип оподаткування взаємозалежних компаній. Відповідно до правила витягнутої руки, розрахунок податкових зобов'язань робиться виходячи з ринкових цін по угодах,

⁴⁸Трансфертне ціноутворення та контрольовані операції / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interlegal.com.ua/corporate/?p=577>

між взаємозалежними платниками податків, начебто компанії були незалежні (знаходилися «на відстані витягнутої руки»). Цей принцип прийнятий як спосіб захисту держави в отриманні податків.

Найбільш розробленими в теоретичному аспекті та такими, що інтенсивно використовуються компаніями у різних країнах світу є підходи до визначення трансфертних цін на базі витрат, на ринковій основі та в процесі переговорів. Як можна побачити з табл. 3.3, близько половини підприємств орієнтуються при встановленні трансфертних цін на власні витрати. Це пояснюється відсутністю конкурентних зовнішніх ринків для багатьох проміжних продуктів, що є об'єктами трансфертного ціноутворення⁴⁹.

Таблиця 3.3

**Використання методів трансфертного ціноутворення
в деяких країнах світу, %**

Методи трансфертного ціноутворення	Країна					
	США	Австралія	Канада	Японія	Індія	Великобританія
На основі ринкових цін	30	46	34	34	47	41
На основі витрат	50	45	46	46	53	29
На основі переговорів	18	9	18	19	-	24
Інші методи	2	-	2	1	-	6

Більше третини підприємств розробляють системи трансфертного ціноутворення на основі ринкових цін.

Договірні ціни використовують 10-20% підприємств. Інші методи трансфертного ціноутворення використовують не більше 5% компаній. Серед інших методів трансфертного ціноутворення певного розповсюдження набули математичні моделі, які ґрунтуються на трактуванні трансфертних цін як параметрів оптимізації виробничого плану підприємства.

Відповідно до українських нововведень у сфері оподаткування під трансфертним ціноутворенням розуміється система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях,

⁴⁹ Аркатова Ю.В. Особливості функціонування систем трансфертного ціноутворення в міжнародному бізнесі / Ю.В. Аркатова // Економічні студії: науково-практичний економічний журнал. – 2014. – №4(04). – С. 11-15.

визнаних відповідно до статті 39 ПКУ контрольованими. Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням передбачає коригування податкових зобов'язань платника податків до рівня податкових зобов'язань, розрахованих за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов контрольованої операції комерційним та/або фінансовим умовам, які мали місце під час здійснення зіставних операцій, сторони яких не є пов'язаними особами.

Як можна побачити з табл. 3.4, в 6 з 10 проаналізованих країн правила трансфертного ціноутворення діють вже понад 15 років, що дозволяє зробити припущення про достатній рівень розвитку практики трансфертного ціноутворення в країнах-лідерах за легкістю ведення бізнесу⁵⁰. Тоді як в Україні правила трансфертного ціноутворення почали використовуватися з 2013 року.

Таблиця 3.4

Рік введення в дію правил трансфертного ціноутворення

Місце в рейтингу «Doing Business»	Країна	Рік введення правил
1	Сінгапур	2006
2	Гонконг, Китай	2009
3	Нова Зеландія	1997
4	США	1994
5	Данія	1998
6	Малайзія	2012
7	Республіка Корея	1997
9	Норвегія	2008
10	Великобританія	1999
11	Австралія	1982

Українська практика свідчить про те, що з 01.01.2015 р. трансфертне ціноутворення використовується виключно для контролю обчислення податку на прибуток, при чому досить важливо розрізняти контрольовані та неконтрольовані операції (табл. 3.5)⁵¹.

⁵⁰ Central and Eastern European Transfer Pricing Review. – KPMG – 2014. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/global-transfer-pricing-review/pages/default.aspx>

⁵¹ Трансфертне ціноутворення / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/0sid0181.html>

**Деталізація контрольованих та неконтрольованих операцій
згідно українського законодавства**

№	Контрольовані операції	Неконтрольовані операції
1	Господарські операції, які впливають на об'єкт оподаткування сторін (сторони) таких операцій, що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами – нерезидентами.	У разі коли ціни (націнки) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню, ціна вважається такою, що відповідає принципу «вितягнутої руки», якщо вона встановлена відповідно до правил такого регулювання. Це положення не поширюється на випадки, коли встановлюється мінімальна ціна продажу або індикативна ціна.
2	Господарські операції з продажу товарів через комісіонерів – нерезидентів.	Якщо під час здійснення операції обов'язковим є проведення оцінки, вартість об'єкта оцінки є підставою для встановлення відповідності принципу «вितягнутої руки» для цілей оподаткування за умови, що неможливо застосувати методи порівняльної неконтрольованої ціни.
3	Господарські операції, які впливають на об'єкт оподаткування платника податків, однією із сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), яка включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України.	Якщо під час проведення аукціону (публічних торгів) умови, які склалися за результатами такого аукціону (публічних торгів), обов'язковість проведення якого передбачено законом, визнаються такими, що відповідають принципу «вितягнутої руки».
4	Операції, що здійснюються між пов'язаними особами із залученням (за посередництвом) осіб, які не є пов'язаними, але: – не виконують істотних функцій, пов'язаних з придбанням (продажем) товарів (робіт, послуг) між пов'язаними особами; – не використовують істотних активів та/або не приймають на себе істотних ризиків для організації придбання (продажу) товарів (робіт, послуг) між пов'язаними особами.	Якщо продаж (відчуження) товарів, у тому числі майна, переданого у заставу позичальником з метою забезпечення вимог кредитора, здійснюється у примусовому порядку згідно із законодавством, умови, сформовані під час такого продажу, визнаються такими, що відповідають принципу «вितягнутої руки».

Господарські операції, визнаються контрольованими, **якщо одночасно виконуються такі умови:**

— загальний обсяг доходу платника податків та/або його пов'язаних осіб від усіх видів діяльності, що враховується під час визначення об'єкта обкладення податком на прибуток, перевищує 20 млн. грн. за відповідний податковий (звітний) календарний рік;

— обсяг групи таких господарських операцій платника податків та/або його пов'язаних осіб з одним контрагентом перевищує 1 млн. гривень (без урахування ПДВ) або 3 % доходу, що враховується під час визначення об'єкта обкладення податком на прибуток, платника податків за відповідний податковий (звітний) рік.

Господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на оподатковуваний дохід платника податків, **зокрема, але не виключно:**

— операції з товарами, такими як сировина, готова продукція тощо;

— операції з надання послуг;

— операції з нематеріальними активами, такими як роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності;

— фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію тощо;

— операції з капіталом, включаючи купівлю чи продаж акцій або інших інвестицій, купівлю чи продаж довгострокових матеріальних і нематеріальних активів.

Наслідки порушення правил трансфертного ціноутворення. До країн з найжорсткішими правилами трансфертного ціноутворення належать Індія та Китай, які демонструють стійкі тенденції економічного зростання (середній щорічний приріст ВВП за останні 10 років – понад 10 % та 7 % відповідно), збільшення обсягів зовнішньої торгівлі, темпів нагромадження капіталу, що підтверджує, що існування таких правил не гальмує розвиток країн та не є перешкодою для її зовнішньоторговельних відносин.

В Україні за неподання Звіту про контрольовані операції до 1 травня тягне за собою штраф у розмірі 300 мінімальних заробітних плат (365,400 грн у 2015 році), незадекларована контрольована операція у Звіті про контрольовані операції тягне за собою штраф у розмірі 1% від суми контрольованої операції (але не більше 300 мінімальних заробітних плат за всі незадекларовані контрольовані операції), неподання документації з трансфертного ціноутворення тягне за собою штраф у розмірі 3% від суми контрольованої операції (але не більше 200 мінімальних заробітних плат за всі контрольовані операції).

В країнах, в яких існує регулювання трансфертного ціноутворення часто передбачено певні **спрощення для платників податків** або операцій, що підпадають під певні критерії, чого не передбачено в Україні.

Розподіл країн за поширеними видами спрощень є наступним⁵²:

— звільнення від подання документації або спрощені вимоги до неї: Австралія, Бельгія, Китай, Колумбія, Данія, Естонія, Фінляндія, Франція, Німеччина, Угорщина, Індія, Ізраїль, Італія, Мексика, Норвегія, Польща, Португалія, Словаччина, Іспанія, Швеція і Туреччина;

— спрощене застосування методів трансфертного ціноутворення: Австралія, Австрія, Японія, Мексика, Нідерланди, Нова Зеландія, Сінгапур, Словенія, Південна Африка і Сполучені Штати;

— звільнення від виконання правил трансфертного ціноутворення або від проведення коригувань податкових зобов'язань: Колумбія, Угорщина, Індія, Ірландія, Мексика, Росія та Великобританія;

— спрощена процедура або нижча вартість укладання угод про ціноутворення з податковими органами: Австралія, Канада, Франція, Німеччина, Нідерланди і Сполучені Штати;

— звільнення від штрафів, або їх зменшення: Канада та Іспанія.

Послуги податкових консультантів в Україні охоплюють вирішення проблем у сфері трансфертного ціноутворення, здебільшого характер їхнього надання націлений на наступні аспекти:

⁵² Настанови з трансфертного ціноутворення для мультинаціональних компаній та податкових адміністрацій / ОЕСР. – 2010 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>

- діагностика наявності контрольованих операцій;
- підготовка документації з трансфертного ціноутворення;
- проведення бенчмаркінгу (послуга може бути надана без підготовки документації з трансфертного ціноутворення, у разі самостійної підготовки документації замовником);
- консультування з питань трансфертного ціноутворення;
- надання методологічної допомоги для самостійної підготовки документації замовником;
- розробка політики групи компаній щодо трансфертного ціноутворення;
- складання звіту про контрольовані операції.

Складання документації з трансфертного ціноутворення здійснюється згідно з вимогами Податкового кодексу України, актів Уряду, ДФС України, інших міністерств та відомств, з урахуванням положень Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення та Практичного керівництва ООН щодо трансфертного ціноутворення.

Процес підготовки документації з трансфертного ціноутворення включає наступні етапи⁵³:

Етап 1. Загальний аналіз операцій та сторін операцій:

- загальний аналіз контрольованих операцій;
- аналіз сторін контрольованих операцій, аналіз групи компаній, до якої входять сторони контрольованих операцій;
- аналіз співставних операцій, здійснених однією зі сторін контрольованих операцій, з особами, що не визнаються пов'язаними (за наявності);
- аналіз порядку встановлення ціни в операції, порядку надання знижок, бонусів, тощо і аналіз чинників, які вплинули на формування та встановлення ціни.

Етап 2. Функціональний аналіз та розробка методологічного підходу до економічного аналізу:

- аналіз розподілення функцій, активів та ризиків між сторонами контрольованих операцій;
- визначення сторони контрольованої операції для проведення економічного аналізу;

⁵³ Трансфертне ціноутворення / Консалтингова компанія EBS // Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ebskiev.com/ua/podatki-ta-audit/transfertne-tsinoutvorennya.html>

- вибір методу ТЦУ для проведення економічного аналізу;
- визначення часового інтервалу, джерел інформації, ознак порівнянності для проведення економічного аналізу.

Етап 3. Економічний аналіз:

- аналіз рентабельності контрольованих операцій (у разі застосування методів ціни перепродажу, «витрати плюс» або методу чистого прибутку);
- проведення бенчмаркінгу, у тому числі з застосуванням інформаційних баз даних від Bureau Van Dijk;
- визначення ринкового діапазону рентабельності.

Варто резюмувати, що мінімізація витрат через трансфертне ціноутворення існує завдяки використанню ефекту масштабу та взаємодії між компаніями у міжнародному масштабі. Глобалізація виступає потужним фактором у розвитку цих процесів. Тому проблематика трансфертного ціноутворення буде залишатися актуальною і надалі як для міжнародних компаній, так і для національних фіскальних органів і податкових консультантів.

Навчальний тренінг

Контрольні запитання

1. Опишіть основні риси податкового консультування в європейських країнах
2. Зазначте суб'єктів податкового консультування у Великобританії
3. Охарактеризуйте основні принципи навчання податкових консультантів у Польщі та Нідерландах
4. Розкажіть про досвід Німеччини в сфері інформаційного співробітництва між фінансово-податковими органами та податковими консультантами
5. Висвітліть роль податкових консультантів у мінімізації проблем в сфері трансфертного ціноутворення

Теми рефератів

1. Діяльність та основні завдання податкових консультантів у Казахстані
2. Процедури атестації та підвищення кваліфікації податкових консультантів у країнах СНД

3. Здобуття професії податкового консультанта у розвинених країнах: порівняльний аспект

4. Необхідність інформаційного співробітництва між платниками податків, податковими органами і податковими консультантами

5. Моніторинг наслідків порушення правил трансфертного ціноутворення у зарубіжних країнах та Україні

Тести

1. Скільки функціонує податкових консультантів у Іспанії:

А) 10 тис.;

Б) 20 тис.;

В) 30 тис.;

Г) 35 тис.

2. Скільки років досвіду необхідно мати претенденту на членство в Латвійській асоціації податкових консультантів

А) 1 рік;

Б) 2 роки;

В) 3 роки;

Г) 5 років.

3. Скільки балів необхідно здобути податковому консультанту для підвищення кваліфікації в Польщі

А) 32 бали;

Б) 24 бали;

В) 16 балів;

Г) 8 балів.

4. Скільки днів триває вибіркова програма підготовки податкових консультантів у Нідерландах

А) 5 днів;

Б) 10 днів;

В) 15 днів;

Г) 20 днів.

5. Який метод трансфертного ціноутворення є найбільш популярним у США?

- А) На основі ринкових цін;
- Б) На основі витрат;
- В) На основі переговорів;
- Г) Інші методи.

Ситуаційні завдання:

Ситуація №1.

Ви поїхали на міжнародну науково-практичну конференцію з проблем підвищення ефективності податкового консультування, що відбувається в Мілані. В ході виступів і обговорень Ви ознайомилися із різними ситуативними умовами надання податкових порад платникам податків у різних країнах. Сформулюйте низку тверджень питального чи рекомендаційного характеру, що обумовлюються необхідністю вдосконалення податкового консультування на всіх стадіях і рівнях його організації суб'єктами такої роботи.

Ситуація №2.

Сформулюйте рекомендації щодо удосконалення відносин між платниками податків, суб'єктами податкового консультування та фіскальними органами в Україні. Для цього необхідно використати досвід зарубіжних країн, який стане своєрідним еталоном для імплементації в національну фіскальну практику. Дане ситуаційне завдання вимагає чіткої постановки існуючої української проблематики в сфері співпраці фіскальних органів і суб'єктів господарювання, визначення шляхів оптимізації чи врегулювання зазначеної проблеми за допомогою світових методик, а також систематизації ефектів для суспільства внаслідок врегулювання окресленої проблеми.

РОЗДІЛ 4.

ПРАГМАТИЗМ НАДАННЯ ПОДАТКОВИХ РОЗ'ЯСНЕНЬ СУБ'ЄКТАМИ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ

Податки не повинні заважати виробництву
Франческо С. Нітті

4.1. Консультаційно-інформаційна діяльність органів Державної фіскальної служби України

Ефективність діяльності фіскальних органів у сфері адміністрування податків значною мірою залежить від взаємин органів ДФС України із платниками податків. Тому важливим завданням фіскальних органів стає удосконалення діючих форм і методів консультаційно-інформаційної роботи.

У розвинених країнах підвищення рівня обслуговування платників податків у процесі модернізації податкової служби вважається одним з найбільш дієвих методів підвищення результативності податкового адміністрування.

Основна мета роз'яснювальної роботи, що проводиться фіскальними органами, полягає в налагодженні ефективних механізмів партнерства з громадськими інституціями, забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики, вдосконалення взаємовідносин платників податків і податківців, запобігання порушенням податкового законодавства, забезпечення повноти і своєчасності сплати податків до бюджетів усіх рівнів, проведення відкритої, прозорої для суспільства податкової та митної політики.

В межах консультаційно-інформаційної роботи органами державної фіскальної служби передбачається надання певного переліку послуг платникам податків, зокрема:

- надання податкових консультацій за зверненням платників податків;
- надання відповідей на письмові запити;

— надання інформації щодо виконання планів основних питань економічної та контрольної роботи органів ДФС України;

— проведення семінарів, практикумів (тренінгів) для платників податків з питань застосування норм митного та податкового законодавства;

— організація зв'язку з платниками податків тощо⁵⁴.

Одним із новаторських заходів в сфері надання консультацій органами ДФС України було створення та імплементація у рамках реалізації ініціатив Електронного Уряду такого інформаційного сервісу як **Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс** («ЗІР»). Механізм його функціонування розглядається як інтегрований ресурс в інформаційне середовище органів ДФС, у якому вся направленість діяльності Державної фіскальної служби України, як внутрішня так і зовнішня, а також всі відповідні процеси інформаційно-довідкових ресурсів підтримуються та забезпечуються відповідними інформаційно-комп'ютерними технологіями.

Робота «ЗІР» направлена на забезпечення суспільства своєчасною, достовірною і повною довідковою інформацією.

Інформаційне наповнення «ЗІР» здійснюється на підставі функціональних повноважень ДФС, з урахуванням результатів всебічного аналізу інформації про потреби клієнтів, які звертаються до Контакт-центру (щорічно понад 1 млн. звернень) та з метою мінімізації витрат часу представників бізнесу на спілкування з державою.

У розділах «ЗІР» можна спостерігати наступні рубрики: «Запитання – відповіді з Базы знань», «Нормативні та інформаційні документи», а також «Письмові консультації». Інформація систематизована по наступних тематиках:

— оподаткування;

— митна справа;

— єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

— електронний цифровий підпис.

⁵⁴ Проскура К.П. Результативність роз'яснювальної роботи податкових органів / К.П. Проскура // Агроінком. – 2013. – № 4-6. – С. 47-52.

У розділі «Запитання – відповіді з Базы знань» реалізована можливість самостійного пошуку інформації, шляхом ознайомлення з редакціями відповідей на запитання, з якими звертаються клієнти до Контакт-центру по телефону, електронній пошті та письмово.

Розділ «Нормативні та інформаційні документи» містить нормативні та інформаційні документи з питань оподаткування, митної справи, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та електронного цифрового підпису, інших питань законодавства, контроль за додержанням якого покладено на органи ДФС, а також іншу інформацію щодо роботи органів ДФС.

Розділ «Письмові консультації» наповнюється витягами з письмових консультацій, підготовлених Інформаційно-довідковим департаментом (ІДД) ДФС України на типові звернення суб'єктів господарювання та громадян.

Розділ «Коментарі та пропозиції» надає можливість працівникам органів фіскальної служби здійснювати зворотній зв'язок з модератором «ЗІР» шляхом залишення коментарів-пропозицій до запитань-відповідей з Базы знань, з метою прийняття участі у формуванні та вдосконаленні автоматизованої бази уніфікованих відповідей на запитання суб'єктів господарювання та громадян. У подальшому таку можливість з використанням електронного цифрового підпису матимуть і зовнішні користувачі.

Функціонал ресурсу забезпечує можливість пошуку інформації по певному податку, напрямку діяльності, в т.ч. з використанням ключових слів, шляхом перегляду за певні періоди інформації, при цьому не лише по запитаннях-відповідях, розміщених в Базі знань, але і по відповідях на письмові звернення, які були надані з використання Базы знань, назвах нормативних та інформаційних документів, а в перспективі запровадження інтерактивних посилань на взаємопов'язані документи.

Інформація щодо отримання громадянами та суб'єктами господарювання інформаційно-довідкових послуг засобами телефонного зв'язку та надсилання електронних листів до ІДД ДФС відбувається з урахуванням наступних аспектів⁵⁵:

⁵⁵Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zir.sfs.gov.ua/>

1) Безпосереднє отримання відповіді в режимі on-line шляхом здійснення телефонного дзвінка до Контакт-центру ДФС за телефонними номерами:

— 0-800-501-007 (зі стаціонарних телефонів – безкоштовно, з мобільних телефонів – за тарифами операторів мобільного зв'язку);

— 454 16 13 (за тарифами ВАТ Укртелеком);

2) Надсилання запитання на електронну адресу idd@sfs.gov.ua та з метою прискорення надання відповіді, необхідно чітко формулювати запитання та обов'язково зазначати в полі «Тема» ідентифікатор напрямку питання.

3) Інформаційно-довідковий департамент ДФС пропонує також отримувати безкоштовно інформацію про зміни в законодавстві, контроль за додержанням якого покладено на Державну фіскальну службу України.

З початку 2015 року Контакт – центром Державної фіскальної служби надано 1 084,8 тис. відповідей на запитання платників податків та громадян. Більшість з них, 1 048,6 тис. – надано у телефонному режимі. Електронною поштою та факсом надано 33,9 тис. відповідей. З використанням автовідповідача користувачі отримали 2,3 тис. відповідей на свої запитання.

Найбільше суб'єктів господарювання цікавили питання щодо адміністрування податку на додану вартість, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств.

Для уникнення неоднозначного трактування положень законодавства відповіді надаються з використанням Баз знань. Це автоматизована база уніфікованих відповідей на запитання платників податків та громадян, яка постійно оновлюється та підтримується в актуальному стані.

За 10 місяців 2015 року з використанням Баз знань платникам податків було надано 516 письмових консультацій. Станом на 1 листопада База знань налічує 13,9 тис. запитань – відповідей⁵⁶.

Поряд з цим важливо констатувати, що одним з пріоритетних напрямів роботи ДФС протягом 2014 року було підвищення якості

⁵⁶ Прес-служба Державної фіскальної служби України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ck.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/223583.html>

обслуговування платників, у т.ч. у **Центрах обслуговування платників** (ЦОП). На сьогодні органами ДФС надається 96 адміністративних послуг (61 податкова та 35 митних). У ЦОП надається комплекс послуг, що передбачає надання адміністративних, консультаційних та інформаційних послуг, а також прийняття податкової звітності, видачу ключів електронного цифрового підпису тощо. У 2014 році відкрито 10 нових ЦОП, станом на 01.01.2015 створено 539 (рис. 4.1).

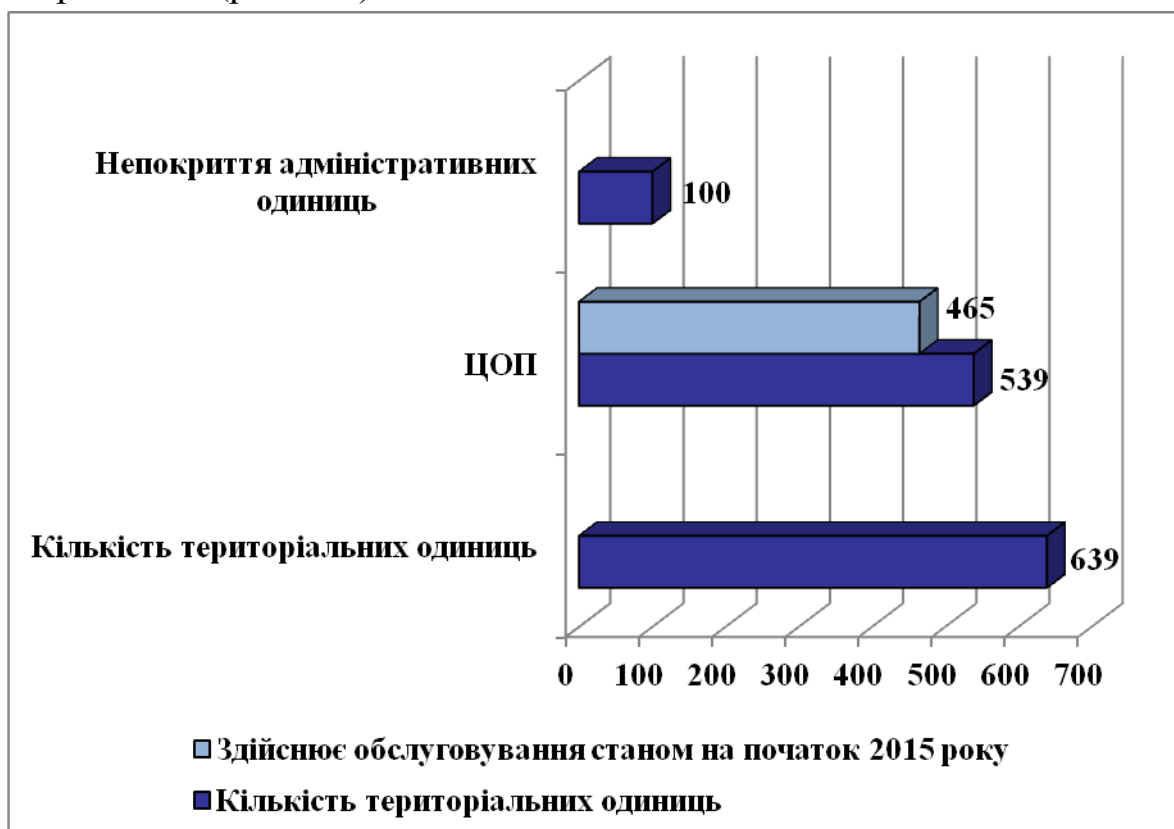


Рис. 4.1. Інформація щодо покриття ЦОП територіальних органів ДФС України

Проте на сьогодні функціонують 465 ЦОП (решта знаходиться на окупованій території Донецької і Луганської областей та в АР Крим)⁵⁷.

Протягом 2014 року до органів ДФС України надійшло 4157 письмових звернень громадян, що на 451 звернення менше, ніж у 2013 році (4608), з них заяв (клопотань) – 3229 (77,7%), скарг – 768 (18,5%), пропозицій (зауважень) – 160 (3,8%). За результатами розгляду надано

⁵⁷ Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2014 рік / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/166710.html>

відповіді на 4021 звернення, по 136 зверненнях термін виконання не настав (рис. 4.2).

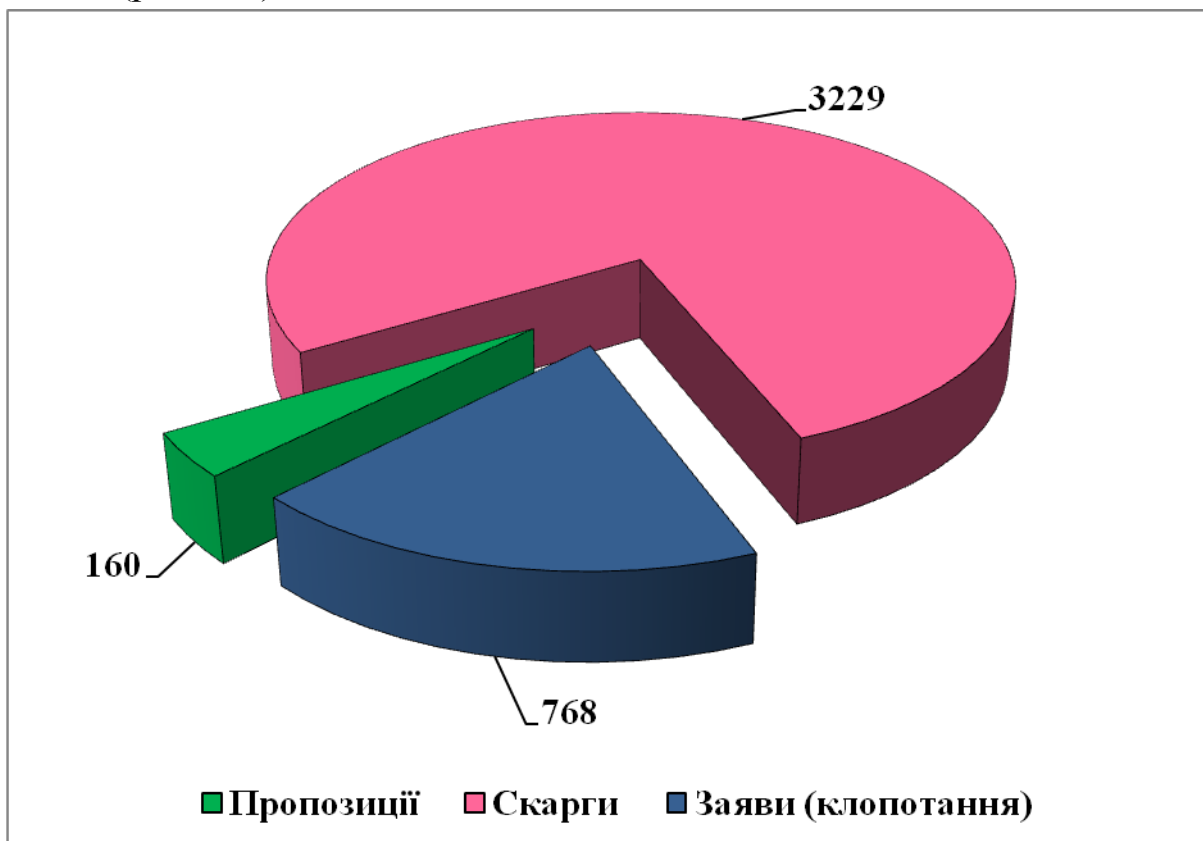


Рис. 4.2. Письмові звернення громадян до ДФС у 2014 році

Прагматизм консультаційної діяльності органів ДФС України свідчить про те, що станом на початок 2015 року до фіскальних органів надійшло 1642 документи з проханням надати публічну інформацію із посиланням на Закон України «Про доступ до публічної інформації»⁵⁸, із них 451 документ, який не підпадає під дію ст.1 Закону, та 1191 запит на публічну інформацію.

За результатами розгляду запитів відповідно до чинного законодавства спостерігається наступна динаміка:

- 1002 запити (84%) задоволено;
- по 74 запитах на інформацію (6%) відмовлено в задоволенні;
- 108 запитів (9%) направлено іншим розпорядникам інформації, у володінні яких вона знаходиться;
- 7 запитів знаходяться на розгляді (термін виконання не настав).

⁵⁸ Закон України «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.2013 № 2939-VI / Редакція станом на 01.05.2015 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>

Практика діяльності фіскальних органів у сфері інформаційного забезпечення свідчить, що новаціями стали ініціативи, які були втілені в грудні 2014 року шляхом введення в експлуатацію сервісу «Електронний кабінет платника податків»⁵⁹. Сервісом можуть скористатися платники податків, які мають доступ до Інтернету та електронні ключі цифрового підпису.

В електронному кабінеті платника функціонують такі сервіси:

«Звітність»

- створення пакету податкової звітності;
- перевірка звітності щодо наявності арифметичних помилок;
- подання звітності в режимі реального часу з отриманням квитанції щодо її прийняття;

«Податковий календар»

- нагадування користувачу про терміни подання звітності;

«Розрахунки з бюджетом»

- дає можливість доступу до інформації про стан розрахунків з бюджетом про податки та збори;

«Облікові дані платника»

- надання інформації користувачу щодо його облікових даних;

Крім зазначених сервісів, користувачі Електронного кабінету платника можуть скористатися інформацією довідників, таких як Класифікатор (клас) видів економічної діяльності (КВЕД), Класифікатор організаційно-правових форм господарювання тощо. В рамках загальної стратегії уряду, органи ДФС України працюють над автоматизованою системою «Єдине вікно електронної звітності», що у перспективі дозволить громадянам і бізнесу зручно звітувати до усіх органів влади. На головній сторінці Електронного кабінету платника розміщено інструкцію з його експлуатації, організовано зворотній зв'язок користувача з адміністратором системи.

Таким чином одним із важливих напрямів діяльності ДФС є формування високої податкової культури сумлінного платника, що нерозривно пов'язано з інформаційною обізнаністю платника – а це, в свою чергу від рівня податкового консультування в країні. Протягом 2015 року відповідними підрозділами ДФС України проведено понад

⁵⁹Електронний кабінет платника податків / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kpp.minrd.gov.ua/Publish/PublishedApp.aspx>

20 тис. семінарів, в яких взяли участь понад 541,6 тис. платників податків. На семінарах фахівці ДФС не тільки інформують платників щодо практичного застосування податкового та митного законодавства, єдиного внеску а й надають відповіді на актуальні запитання.

4.2. Особливості функціонування

Спілки податкових консультантів в Україні

Спілка податкових консультантів України (СПКУ) – всеукраїнська професійна громадська організація, яка створена у липні 2001 року з метою реалізації практичних завдань з удосконалення податкової системи України та актуалізації податкової політики. СПКУ має статус повноправного члена Європейської конфедерації податкових консультантів (CFE) з 20 вересня 2013 року.

СПКУ об'єднує за спільними інтересами на засадах добровільності та рівності громадян України, трудові колективи підприємств, суб'єктів підприємницької діяльності, їх об'єднання та громадські організації і створена з ціллю захисту економічних, соціальних та інших інтересів членів Спілки, координації та консолідації дій своїх членів у сфері економічних та соціально-трудова відносин.

Спілка здійснює свою діяльність на всій території України та діє на **принципах** законності, добровільності вступу і свободи виходу, рівноправності членів, незалежності, гласності, самоврядування та відповідальності за виконання прийнятих на себе зобов'язань.

Структурні одиниці Спілки податкових консультантів України систематизовано в 6 округів (табл. 4.1), що складаються з представництв в обласних центрах України.

Основними **завданнями** СПКУ є:

— створення сприятливих умов для професійного вдосконалення членів Спілки;

— сприяння пошуку, підтримці та підготовці фахівців у сфері податкового консультування та залучення їх до роботи у Спілці;

— сприяння розробці програм організації, популяризації та поширення ідей ринкової економіки;

— сприяння розвитку міжнародного співробітництва з питань, що входять до завдань Спілки;

— вивчення та узагальнення передового досвіду у сфері податкового консультування та сприяння впровадженню його в практику, зокрема, шляхом внесення пропозицій до органів влади;

Таблиця 4.1

Територіальні округи Співки податкових консультантів України

№ з/п	Назва	Включає області:
1.	ЦЕНТРАЛЬНИЙ Центр – м. Київ	- м. Київ, - Київська, - Чернігівська, - Житомирська, - Черкаська.
2.	ЗАХІДНИЙ Центр – м. Львів	- Львівська, - Волинська, - Тернопільська, - Рівненська, - Хмельницька
3.	ПІВДЕННО-ЗАХІДНИЙ Центр – м. Ужгород	- Закарпатська, - Івано-Франківська, - Чернівецька, - Вінницька
4.	СХІДНИЙ Центр – м. Харків	- Харківська, - Сумська, - Полтавська, - Луганська, - Донецька
5.	ПІВДЕННО-СХІДНИЙ Центр – м. Дніпропетровськ	- Дніпропетровська, - Запорізька, - Кіровоградська
6.	ПІВДЕННИЙ Центр – м. Одеса	- Одеська, - Херсонська, - АР Крим (включно з м. Севастополь), - Миколаївська

— участь членів Спілки в якості спеціалістів (експертів) при розгляді спорів платників податків з податковими органами⁶⁰.

Особа, яка бажає стати членом СПКУ, може подавати заяву та інші документи або в територіальний осередок за місцем прописки (реєстрації), або в виконавчу дирекцію СПКУ в м. Києві. Рішення про прийом приймає або Рада територіального осередку, або Рада СПКУ.

Член СПКУ, якого було прийнято Радою Спілки, на власний розсуд обирає територіальний осередок СПКУ, через який він буде приймати участь в роботі організації. Після визначення з належністю до того чи іншого осередку, член СПКУ зобов'язаний в триденний термін повідомити про прийняте рішення виконавчу дирекцію СПКУ.

Варто наголосити, що **прийом у члени Спілки** здійснюється на підставі наступних документів⁶¹:

- письмова заява за встановленою формою;
- копія диплому, який засвідчує вищу освіту за фахом економіста, бухгалтера, юриста, засвідчена нотаріально;
- витяг з трудової книжки за останні 5 років роботи, засвідчений нотаріально;
- особова картка встановленого зразка;
- за запитом територіального відділення, письмова рекомендація про прийом у члени Спілки не менш ніж двох дійсних членів Спілки.

Рада Осередку може відмовити в прийнятті в члени спілки особам, які не відповідають Статутним критеріям щодо членів Спілки, мають чи мали судимість за корисливі злочини, були звільнені з роботи в порядку застосування дисциплінарного стягнення.

Поряд з цим, необхідно зосередити увагу на основних **правах** членів СПКУ, до них зокрема належать наступні:

- обирати і бути обраними до керівних органів Спілки;
- висувати і підтримувати своїх кандидатів на виборах у керівні органи Спілки;
- брати участь у роботі З'їзду Спілки;

⁶⁰ Статут спілки податкових консультантів України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.taxadvisers.org.ua/statute.html>

⁶¹ Положення «Про прийом у члени спілки податкових консультантів України» від 2 липня 2002 р. Протокол № 5 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.taxadvisers.org.ua/conditions.html>

— брати участь в обговоренні та визначенні основних напрямків діяльності робочих органів Спілки, а також в інших заходах, що здійснюються Спілкою;

— брати участь в управлінні Спілки в порядку, передбаченому цим Статутом;

— вносити заяви та пропозиції на розгляд З'їзду та інших органів Спілки, а також використовувати інші права, передбачені цим Статутом;

— брати участь у заходах та програмах, що реалізуються Спілкою;

— вийти із складу членів Спілки у порядку та на умовах, визначених цим Статутом.

Поряд з окресленими правами, члени Спілки зобов'язані:

— дотримуватися вимог Статуту Спілки;

— брати участь у діяльності Спілки;

— виконувати рішення керівних органів Спілки, прийняті у межах їхньої компетенції;

— забезпечувати, відповідно до умов Статуту, повне за обсягом та своєчасне за строком виконання прийнятих на себе обов'язків;

— не вчиняти дій, які можуть нанести шкоду діяльності чи репутації Спілки;

— здійснювати свій внесок у діяльність та розвиток Спілки у порядку, передбаченому цим Статутом, а також надавати необхідну допомогу Спілці;

— дбати про зміцнення авторитету Спілки, дотримуватися норм моралі та ділової конструктивної критики;

— регулярно сплачувати членські внески.

Варто також зазначити, що СПКУ розробила програму підготовки членів Спілки податкових консультантів України для кваліфікаційного іспиту на отримання сертифіката **«Консультант з податків та зборів»**, який проводиться кваліфікаційною комісією СПКУ. Перелік питань досить насичений і зосереджений першочергово на особливостях оподаткування в Україні, функціонування податкової системи України, адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів), діяльності контролюючих органів в сфері оподаткування тощо.

Досліджуючи особливості функціонування СПКУ необхідно відзначити про періодичні моніторинги діяльності консультантів з податків і зборів, а також необхідність підвищення їх кваліфікації. В контексті цього, в Положенні «Про порядок підвищення кваліфікації сертифікованих консультантів з податків та зборів» зазначено⁶²:

1) порядок організації та проведення курсів підвищення кваліфікації сертифікованих консультантів з податків та зборів;

2) порядок підготовки та кваліфікаційні вимоги до викладачів курсів підвищення кваліфікації.

3) порядок акредитації Центрів підготовки при СПКУ для проведення курсів підвищення кваліфікації сертифікованих консультантів з податків та зборів та підготовчих курсів до кваліфікаційного іспиту на сертифікат.

Професійна характеристика консультанта з податків та зборів зобов'язує його здійснювати консультаційні послуги фізичним і юридичним особам, незалежно від форм власності та організаційно-правових форм з питань застосування законодавства щодо податків і зборів; надавати необхідні рекомендації стосовно визначення бази оподаткування, розрахунку податків і зборів, використання пільг окремими платниками податків і зборів відповідно до чинного законодавства, дотриманню встановленого порядку нарахування та сплати податків і зборів; розробляти варіанти організації оподаткування стосовно специфіки діяльності юридичних та фізичних осіб, інформує їх про зміни в законодавстві щодо податків і зборів; надавати роз'яснення відносно практичного застосування відповідних законодавчих та нормативно-правових актів; сприяти правильному нарахуванню та повній сплаті податків і зборів; здійснювати моніторинг змін у відповідному законодавстві; консультивати стосовно прав та обов'язків платників податків і зборів; представляти інтереси юридичних та фізичних осіб в органах, що займаються контролем за нарахуванням та сплатою податків і зборів та судових органах.

⁶² Положення «Про порядок підвищення кваліфікації сертифікованих консультантів з податків та зборів» від 18 травня 2009р. Протокол № 12 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.taxadvisers.org.ua/certification/polojennya.html>

Прагматизм діяльності СПКУ за останній період свідчить про роботу членів Спілки у Всеукраїнському з'їзді аудиторів (13 жовтня 2015 року), зокрема зазначений захід відбувся з ініціативи СПКУ. Під час роботи учасники з'їзду розглянули питання «Моделі гармонізації українського законодавства в сфері аудиторської діяльності із законодавством ЄС» та обговорили законопроект «Про аудиторську діяльність» та законопроект «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». З'їзд ухвалив резолюцію щодо гармонізації норм національного законодавства про аудиторську діяльність із законодавством Європейського Союзу тощо.

Поряд з цим, група експертів Спілки податкових консультантів України приймала активну участь у підготовці законодавчих пропозицій щодо створення сприятливих умов для залучення інвестицій в Україну та в проведенні регіональних бізнес-зустрічей з презентацією цих законопроектів.

Таким чином, функціонування Спілки податкових консультантів вимагає від сьогодення активнішої співпраці безпосередньо з платниками податків в територіальних осередках. Це дасть змогу покращити сервіси оподаткування в регіонах та налагодити співпрацю з фіскальними органами на принципах формування податкової обізнаності та податкової культури суб'єктів оподаткування.

4.3. Загальні риси консультаційної роботи

Палати податкових консультантів

Палата податкових консультантів (Палата) є громадською організацією, що добровільно об'єднує на основі єдності інтересів фізичних осіб для здійснення та захисту прав і свобод, задоволення суспільних, зокрема економічних, податкових, соціальних та інших інтересів членів Палати.

Метою створення та діяльності Палати є забезпечення розвитку інституту податкового консультування, а також захист законних соціальних й економічних прав та інтересів членів Палати та інших платників податків.

До напрямів роботи Палати слід віднести наступні ⁶³:

— організація просвітницької, навчальної, інформаційно-аналітичної, науково-методичної та видавничої діяльності, направленої на розвиток культури сплати та збирання податків;

— утворення єдиного інформаційного простору для членів Палати, заснування засобів масової інформації, розповсюдження інформації для досягнення цілей та напрямів діяльності Палати;

— об'єднання інтелектуальних сил науковців, спеціалістів, експертів у сфері оподаткування з метою обміну досвідом, інформацією про результати досліджень, а також сприяння їх розвитку;

— співробітництво з іншими організаціями, об'єднаннями й спілками, у тому числі з іноземними та міжнародними, з питань захисту інтересів платників податків;

— вивчення позитивного досвіду проведення податкових реформ у країнах світу та популяризація інструментів проведення таких реформ в Україні;

— обмін досвідом між членами Палати в питаннях податкового планування та стимулювання економічного розвитку;

— сприяння захисту прав платників податків шляхом надання консультативної та представницької допомоги, а також шляхом застосування інших юридичних інструментів;

— розробка та передача суб'єктам законодавчої ініціативи законопроектів, які мають забезпечувати зменшення податкового тиску, підвищення ефективності податкової системи, та викликати з боку платників податків повагу до закону та довіру до влади;

— сприяння встановленню діалогу між платниками податків та державною владою, розвитку партнерських відносин між бізнесом та державою;

— участь членів Палати в якості спеціалістів/експертів при розгляді спорів платників податків з фіскальними органами;

— проведення порівняльних досліджень із питань збалансування рівня надходжень до бюджету та державними витратами, оприлюднення результатів таких досліджень;

⁶³ Статут громадської організації «Палата податкових консультантів» / Протокол №1 від 17 червня 2013 року // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ppk.org.ua/uk/charter>

— стимулювання досліджень щодо впливу оподаткування та державних витрат на економічний розвиток;

— сприяння розповсюдженню інституту незалежних податкових консультантів;

— розвиток податкової медіації.

Структура управлінського блоку Палати податкових консультантів складається із Загальних зборів, Спостережної ради та Дирекції (рис. 4.3)⁶⁴.

Вищим органом Палати є Загальні збори, які скликаються за рішенням Дирекції не рідше одного разу на два роки. Час, місце проведення, порядок денний та норми представництва встановлюються Дирекцією Палати не пізніше, ніж за два місяці до проведення Загальних зборів Палати. Позачергові Загальні збори Палати скликаються за рішенням Дирекції Палати або на вимогу не менше 1/3 дійсних членів Палати.

Рішення Загальних Зборів по всіх питаннях приймаються відкритим голосуванням за принципом «один член – один голос» простою більшістю голосів членів, що беруть участь у Загальних Зборах. Рішення Загальних зборів Палати вважається прийнятим, якщо за нього проголосувало більше ніж половина зареєстрованих делегатів Загальних зборів Палати.

Дирекція Палати є колегіальним керівним органом Палати в період між Загальними зборами, що може здійснювати свої функції на громадських засадах, або працювати на постійній основі, про що приймається відповідне рішення Загальних зборів Палати й обирається Загальними зборами Палати строком на 2 роки.

Спостережна рада та Голова Спостережної ради обираються із дійсних або асоційованих членів Палати Загальними зборами Палати строком на 2 роки. При створення Палати, формування складу Спостережної ради відбувається протягом шести місяців із моменту державної реєстрації Палати.

⁶⁴ Органи Палати податкових консультантів / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ppk.org.ua/uk/departments>



Рис. 4.3. Компетенції керівних підрозділів Палати податкових консультантів

Членами Палати можуть бути громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які перебувають в Україні на законних підставах, які досягли 18 років та які сплачують членські внески у встановлені строки й виконують вимоги щодо постійного підвищення кваліфікації. У Палаті членство поділяється на дійсне та асоційоване.

Асоційований член – це член Палати, який дотримується вимог Статуту Палати, не має права голосувати на Загальних зборах та обирати чи бути обраним до Дирекції Палати. Асоційовані члени не сплачують в обов'язковому порядку вступні та членські внески.

Дійсний член – це член, який відповідає усім вимогам щодо членства в Палаті відповідно до Положення про членство в Палаті та не має заборгованості по сплаті членських внесків.

Викладачам, науковцям, політичним чи суспільним (громадським) діячам, а також будь-яким іншим фізичним особам, які мають особливі досягнення у сфері податкового обліку, бухгалтерського обліку та аудиту, а також юридичної, економічної професії, або надали значну організаційну, матеріальну чи іншу підтримку діяльності Палати, за рішенням Дирекції Палати може бути присвоєно звання «Почесного члена Палати податкових консультантів».

Палата Податкових консультантів України серед основних своїх цілей виокремлює підготовку податкових радників (консультантів), а також забезпечує подальший їхній професійний розвиток.

Податковий радник (консультант) – це спеціаліст у галузі фінансового обліку, податкового законодавства та пов'язаних із ним галузях. Основна ціль його діяльності – це мінімізація ризиків юридичних та фізичних осіб у сфері оподаткування. Його робота охоплює широкий спектр завдань – від заповнення та подачі декларації клієнта до представлення інтересів клієнта в суді чи переговорах із державними органами з питань оподаткування⁶⁵.

У більшості країн є вимога аби податковий консультант володів сукупністю юридичних, фінансових та економічних знань, а також отримав після здачі іспиту відповідний кваліфікаційний атестат (професійний сертифікат). Більше того, податкові консультанти багатьох країн продовжують навчання (підвищення кваліфікації) в обов'язковому порядку протягом всього періоду професійної діяльності.

Інша точка зору зводиться до того, що податковий радник – податковий експерт, який консулює замовника (клієнта) і представляє його інтереси, якщо в цьому є необхідність по всіх видах податкових правовідносин. Причому клієнтом може бути як платник податків, так і державна податкова установа.

За кордоном спеціаліст з податкового консулювання є невід'ємною частиною економічного життя, там він допомагає

⁶⁵ Про професію податкового радника (консультанта) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ppk.org.ua/uk/about_profession

розібратися у складнощах податкових відносин. Цікавим є досвід Німеччини, Польщі, Чехії та ряду інших країн. Зазначена професія там є однією із найбільш престижних та добре оплачуваних. Професійні ризики податкових консультантів страхуються на величезні суми (іноді 250 000 євро в рік).

Крім вищої освіти для початку кар'єри податкового консультанта важливими є і всебічна освіченість та особисті якості, а також бажання людини розвиватися у даному напрямку.

Основні вимоги, що пред'являються у багатьох країнах до кандидатів у податкові радники:

- вища закінчена економічна, юридична або технічна освіта;
- знання англійської мови на рівні не нижче середнього;
- комунікабельність та вміння безконфліктно вирішувати проблемні ситуації;
- аналітичний склад розуму;
- відсутність фінансових зобов'язань (неоплачених прострочених кредитів);
- відсутність судимості.

Зважаючи на часті оновлення та зміни діючої практики оподаткування в Україні актуалізується потреба в фахівцях, які б надавали об'єктивні роз'яснення сучасних аспектів оподаткування. В контексті цього платники податків час від часу стикаються з необхідністю залучення до роботи кваліфікованих спеціалістів. Закордонна практика показує, що таким фахівцем, здатним не лише забезпечити грамотне правове супроводження платника при визначенні податкових зобов'язань, а й мінімізувати податкові ризики, є податковий консультант.

Залучення фахівця із оподаткування дозволяє оптимізувати взаємодію між платником та контролюючим органом (фіскальними органами). Підтвердженням цього є досвід Німеччини, де законодавством не передбачено спрощеного режиму звітності по оподаткуванню, що можна пов'язувати з існуванням розвиненого інституту податкового консультування, який є посередником між платником податків та державою в процесі адміністрування податків та зборів, складання звітності і комунікації із іншими регуляторними органами. В контексті цього, така модель є доречною для України, де

підготовка звітності викликає безліч питань як у суб'єктів спрощеної системи оподаткування, так і в тих, хто використовує загальний режим оподаткування?

Зарубіжний досвід свідчить про те, що залучення професійних податкових консультантів або спеціалізованих компаній до процесу управління підприємством дозволяє організувати ефективний механізм бюджетування податків, який мінімізує податкові ризики платника, пов'язані з виникненням заборгованості по сплаті податків, штрафними санкціями та «переплатою» сум податків у результаті «недалекоглядної» податкової політики підприємства. Податковий консультант, як фахівець в галузі податкового права та фінансів, може забезпечити підприємству відсутність або зведення до мінімуму конфліктів з контролюючими органами, а також дозволить організувати бізнес таким чином, аби податкове навантаження на підприємство було мінімальним.

Отже, для українських платників податків досить важливо отримувати кваліфіковані поради щодо ведення власного виду підприємницької діяльності. Це в свою чергу підкреслює важливість функціонування спеціалізованих громадських організацій в сфері надання консультацій з актуальних питань оподаткування, до яких належить і Палата податкових консультантів України.

4.4. Практика надання податкових консультацій іншими спеціалізованими організаціями

Ринок консалтингових послуг в Україні розвивається досить динамічно. Проте специфіка консультаційної роботи характеризується різними галузевими стандартами. Отримати кваліфіковане роз'яснення чи консультацію з питань податків та оподаткування можна у обмеженого кола спеціалізованих установ, оскільки переважна більшість з діючих суб'єктів консультування комплексно підходять до роботи з клієнтом і включають в свої послуги окремий спектр податкових питань. Переважно платники податків намагаються з'ясувати у професійних організацій специфіку правильного обчислення податкових платежів, вірного заповнення та подання звітно-фінансових документів, а також вирішення податкових спорів. Тому логіка викладу матеріалу свідчить про необхідність розгляду

реалізації своїх прав і свобод, на засадах добровільності та рівноправності, з метою представництва і захисту прав, економічних, соціальних, інших інтересів платників податків на місцевому, регіональному, галузевому, всеукраїнському рівнях, а також з метою координації та консолідації дій своїх членів у сфері соціально-трудова та економічних відносин⁶⁶.

Головна місія Асоціації платників податків України полягає у забезпеченні захисту прав та законних інтересів її членів, поліпшенні підприємницького клімату в країні, розвиткові партнерських відносин між владою і бізнесом, підвищенні соціальної відповідальності платників податків. Зважаючи на важливість успішної реалізації своєї місії, Асоціація реалізовує наступні завдання, зокрема, пов'язані з податковим консультуванням:

— моніторинг законодавчих ініціатив, дій владних структур в сфері формування податкового законодавства з метою розширення та повної реалізації законних прав та інтересів платників податків;

— представлення інтересів платників податків в органах державної влади, управління та місцевого самоврядування при формуванні та реалізації державної податкової і економічної політики;

— підвищення рівня знань платників податків з метою сприяння добровільній і своєчасній сплаті податків, зростання соціального престижу українського платника податків;

— забезпечення реалізації комплексної системи ефективної взаємодії бізнесу і влади для оптимального поєднання їхніх інтересів;

— налагодження співпраці з іншими громадськими об'єднаннями, в тому числі і міжнародними, з метою обміну досвідом, а також захисту законних прав членів Асоціації;

— забезпечення необхідних правових і соціальних умов для ширшого залучення громадян до підприємницької діяльності.

Сьогодні АППУ є значним осередком громадянського суспільства у сфері податків та фінансів, впливовим партнером держави, оскільки представляє і захищає інтереси малого, середнього та великого бізнесу усіх ключових секторів економіки по всій Україні.

⁶⁶ Інформація з офіційного сайту Асоціації платників податків України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.appu.org.ua/pro_APPU/Misiya_meta_ta_zavdannya_APPU/

В сфері консультаційної роботи АППУ акцентує свою увагу на таких аспектах як загальна консультативна допомога в питаннях різного спрямування в межах статутної діяльності АППУ; надання письмових роз'яснень з питань оподаткування на отримані письмові звернення; а також забезпечення членів АППУ інформацією про проведення навчальних та інших масових заходів на податкову, митну та фінансову тематику в рамках партнерських взаємовідносин.

Аудиторська палата України (АПУ) створена відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» і функціонує як незалежний орган. АПУ формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів. Загальна кількість членів АПУ становить двадцять осіб⁶⁷.

Відповідно до вказаного законодавчого акту від державних органів до АПУ делегують по одному представнику Міністерство фінансів України, Міністерство юстиції України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Державна фіскальна служба України, Національний банк України, Державна служба статистики України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, Рахункова палата України та Державна фінансова інспекція.

Аудиторська палата України здійснює такі основні завдання:

- сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- затверджує стандарти аудиту;
- затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;
- веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів;
- здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

⁶⁷ Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. № 3125-ХІІ / Редакція від 04.05.2015р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>

— здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;

— регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;

— здійснює інші повноваження, передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність» та Статутом АПУ⁶⁸.

Місією **Спілки аудиторів України** є служіння суспільству через сприяння розвитку та поширенню професії незалежних аудиторів, підвищення значення професії аудитора в Україні для задоволення економічних інтересів суспільства⁶⁹.

Спілка підтримує бачення того, що аудиторська професія є дуже важливою для розвитку стійкої та сильної економіки України.

Рада Всеукраїнської професійної громадської організації (ВПГО) «Спілка аудиторів України» сформована з'їздом не тільки для вирішення поточних завдань з управління та організації роботи Спілки аудиторів України в цілому, але й з метою надання допомоги у вирішенні практичних завдань і питань, які стоять перед окремим аудитором або аудиторською фірмою. Проведення інформаційно-роз'яснювальної роботи з потенційними замовниками та державними органами з метою розширення сфери участі ВПГО «САУ» у виробленні політики на ринку і формуванні умов діяльності – одне з пріоритетних завдань діяльності Спілки аудиторів України.

Всеукраїнська громадська організація «**Спілка адвокатів України**» – є неприбутковою, добровільною, професійною, незалежною, самоврядною всеукраїнською організацією адвокатів України, яка створена на засадах рівноправності та професійної незалежності її членів, об'єднує адвокатів для їх професійного розвитку та вдосконалення системи підготовки і підвищення їх професійного рівня, сприяє розвитку адвокатської професії, правосвідомості адвокатів та етичних стандартів поведінки, зміцнення

⁶⁸ Інформація з офіційного сайту Аудиторської палати України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/pro-apu>

⁶⁹ Інформація з офіційного сайту ВПГО «Спілка аудиторів України» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://spilka-audit.org.ua/index.php>

інституту адвокатури в Україні, підвищення його ролі та авторитету в суспільстві, забезпечення захисту законних прав та інтересів її членів.

Науково-методична Рада є консультативним органом Спілки адвокатів України, до якого залучаються провідні фахівці з питань, що мають важливе значення для професійної діяльності. Науково-методична Рада надає рекомендації щодо подальшого розвитку адвокатської професійної діяльності, здійснює консультативну та методичну підтримку діяльності Спілки і її членів. Здійснює обговорення та формулювання основних проблем розвитку юридичних питань, надає поради та рекомендації Президенту, Правлінню, регіональним відділенням Спілки щодо їх діяльності тощо⁷⁰.

Сьогодні **Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів** – це всеукраїнська, недержавна неприбуткова організація, яка згуртувала навколо себе понад 2500 фахівців бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту. Основна її місія – сприяти розвитку професії та забезпечувати фахове зростання наших колег в Україні, захищати інтереси нашої професійної спільноти, вивести статус обліку, аудиту і бухгалтерської справи в цілому на якісно новий рівень, як у професійному аспекті, так і у сприйнятті їх суспільством.

Основні завдання Української асоціації сертифікованих бухгалтерів і аудиторів:

— забезпечувати, вдосконалювати та розвивати фундаментальні засади професії;

— впроваджувати новітні світові напрацювання та стандарти у галузі обліку та аудиту в Україні;

— забезпечувати потребу ринку у висококваліфікованих кадрах, тим самим зміцнювати та розвивати його тощо⁷¹.

Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ) є громадською професійною саморегулюючою некомерційною організацією, створеною з метою відстоювання інтересів представників бухгалтерської та аудиторської професій. Серед пріоритетів ФПБАУ: підвищення рівня професіоналізму

⁷⁰ Статут Всеукраїнської громадської організації «Спілка адвокатів України» від 19 листопада 2011 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cau.org.ua/>

⁷¹ Інформація з офіційного сайту Української асоціації сертифікованих бухгалтерів і аудиторів / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uasba.org/pro-uasba/opis-asotsiatsiji>

фахівців-обліковців, поліпшення їх іміджу в суспільстві та покращення якості послуг, що надаються ними.

ФПБАУ було створено в червні 1996 року на першому З'їзді бухгалтерів та аудиторів України. У вересні того ж року було схвалено Статут Федерації та зареєстровано її у Міністерстві юстиції України. Федерація представлена у всіх регіонах України 27 територіальними відділеннями і на сьогодні є найчисельнішою професійною організацією України. ФПБАУ є єдиною організацією в Україні, яка представляє професію бухгалтера і аудитора на міжнародному рівні: є членом Міжнародної федерації бухгалтерів, засновником та членом Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів та аудиторів. ФПБАУ має угоди про співпрацю з багатьма професійними організаціями Європи.

Місією Федерації є захист інтересів членів ФПБАУ та сприяння росту довіри громадськості до високої якості їх професійних послуг; розробка і впровадження національних стандартів і практики бухгалтерського обліку і аудиту, що базуються на міжнародних стандартах; створення Кодексу професійної етики та здійснення контролю за його дотриманням; підвищення рівня професійної освіти⁷².

Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів (РНБА) – неприбуткова організація, яка має на меті об'єднання зусиль бухгалтерів та аудиторів для сприяння реформування та розвитку бухгалтерського обліку та аудиту в Україні з урахуванням процесів Європейської інтеграції, удосконаленню податкового законодавства та захисту законних професійних, соціальних та інших спільних інтересів членів організації. Основними завданнями РНБА є сприяння щодо:

— гармонізації українського законодавства із законодавством Європейського Союзу та його реформуванню з використанням досвіду розвинених демократичних держав;

— професійного розвитку бухгалтерів та аудиторів та поширенню етичних стандартів поведінки серед професійної спільноти;

— вдосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів та аудиторів;

⁷² Інформація з офіційного сайту Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ufpaa.org/about/>

— забезпечення членів РНБА необхідними видами навчальних, інформаційних, консультативних та інших послуг;

— підвищення правової культури та правосвідомості бухгалтерів та аудиторів, підвищенню ролі професій бухгалтера та аудитора в суспільстві, розвитку ринку бухгалтерських та аудиторських послуг в Україні тощо⁷³.

Союз юристів України заснований юридичною громадськістю України на підставі гарантованого Конституцією України права на свободу об'єднання для спільних дій по задоволенню інтересів юристів, залучення їх до активної участі в роботі по розбудові правової держави, формування в Україні громадянського суспільства.

Основними завданнями Союзу є:

— сприяння створенню юристам України належної правової основи для активної професійної і громадської діяльності, їх соціальної захищеності;

— налагодження співробітництва між юристами, які займаються різними видами правової діяльності;

— сприяння зміцненню зв'язків між юридичною наукою, освітою і практикою, розширенню демократії і гласності у правотворчості;

— участь в організації юридичної освіти та перепідготовці юридичних кадрів;

— пропаганда та роз'яснення чинного законодавства;

— розвиток співробітництва юристів України з національними і міжнародними юридичними громадськими організаціями;

— вивчення досвіду зарубіжних країн в галузі права, пропаганда за кордоном законодавства України, досягнень вітчизняної юридичної науки і освіти.

— утворювати спеціальні фонди Союзу, третейський суд, госпрозрахункові юридичні бюро, навчально-методичні і консультаційні пункти, а також підприємства і організації, необхідні для виконання статутних завдань, оздоровчі та соціально-культурні

⁷³ Інформація з офіційного сайту Ради незалежних бухгалтерів та аудиторів / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rnba.com.ua/Ua/zagalni/>

заклади, мати у власності приміщення, споруди, засоби транспорту і зв'язку та інше майно⁷⁴.

Головною метою **Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України** є об'єднання зусиль членів Федерації для сприяння розвитку та підвищення статусу професій бухгалтера та фінансиста, сприяння розробці нових і вдосконаленню діючих механізмів організації та методології фінансів, бухгалтерського обліку, контролю та аудиту в агропромисловому виробництві.

Основні завдання Федерації:

1) методичне забезпечення обліку, фінансів, оцінки, звітності та аудиту в галузях АПК;

2) координація наукових досліджень з проблем бухгалтерського обліку, оцінки, фінансів, звітності та аудиту, комп'ютеризації облікових робіт, сприяння впровадження в практику результатів наукових досліджень;

3) методичне забезпечення підготовки та перепідготовки кадрів, створення системи професійного навчання, сертифікація своїх членів за міжнародними стандартами обліку та звітності;

4) створення в аграрних регіонах інформаційно-довідкової мережі з питань обліку, фінансів, звітності, податків і права;

5) організація співпраці з вітчизняними та закордонними об'єднаннями фінансистів, бухгалтерів і аудиторів, міжнародними проектами тощо⁷⁵.

Таким чином, прагматичні особливості діяльності суб'єктів консультаційної роботи з питань оподаткування характеризуються впливом ведучого профілю. Фіскальні органи у своїй структурі мають підрозділи, що безпосередньо інформують та консультують платників податків щодо правильності нарахування та сплати податкових платежів до бюджетів усіх рівнів. Спілка податкових консультантів та Палата податкових консультантів в Україні разом продукують консалтингові послуги професійних осіб, що в кінцевому етапі націлені на допомогу клієнту у вирішенні проблемних ситуацій в сфері

⁷⁴ Інформація з офіційного сайту Союзу юристів України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://lawyersunion.org.ua/ua/about/history>

⁷⁵ Інформація з офіційного сайту Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://federation.faaf.org.ua/pro-federatsiyu.html>

оподаткування. Інші професійні організації, що функціонують в Україні та мають безпосереднє або часткове відношення до процесів адміністрування податків і податкового консультування переважно координують діяльність спеціалістів у галузі оподаткування, бухгалтерського обліку, аудиту, податкового права тощо.

В цілому, наявність в Україні спеціалістів, які готові та спроможні допомогти платникам податків розібратися з складнощами податкової системи, а також задовольнити їхні запити з актуальних питань оподаткування варто оцінювати позитивно та, за умов певних корекцій – перспективно.

Навчальний тренінг

Контрольні запитання

1. Опишіть базові аспекти консультаційно-інформаційної роботи органів ДФС України
2. Розкажіть про суб'єктів податкового консультування в Україні та необхідність їх залучення до вирішення проблем платників податків
3. Зазначте та прокоментуйте основні завдання СПКУ та умови вступу до цієї організації
4. Охарактеризуйте роль, мету і основні напрями роботи ППК в Україні
5. Окресліть основні завдання інших професійних організацій в сфері податкового консультування

Теми рефератів

1. Характерні риси функціонування ЦОПП в Україні
2. Роль СПКУ та ППКУ в гармонізації відносин між платниками податків і фіскальними органами
3. Місце та значення податкових радників у розвитку ринку консалтингових послуг в Україні
4. Аудиторська діяльність в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку
5. АППУ як суб'єкт податкового консультування

Тести

1. В електронному кабінеті платника не функціонують такі сервіси:

- А) «Звітність»;
- Б) «Податковий календар»;
- В) «Розрахунки з контрагентами»;
- Г) «Облікові дані платника».

2. Скільки територіальних осередків Спілки податкових консультантів в Україні

- А) 2;
- Б) 4;
- В) 6;
- Г) 8.

3. Скільки існує керівних підрозділів Палати податкових консультантів

- А) 1;
- Б) 3;
- В) 5;
- Г) 7.

4. Головна місія Асоціації платників податків України полягає у забезпеченні захисту прав та законних інтересів

- А) Платників податків;
- Б) Членів АППУ;
- В) Податкових консультантів;
- Г) Працівників фіскальних органів.

5. Підвищення правової культури та правосвідомості бухгалтерів та аудиторів, підвищенню ролі професій бухгалтера та аудитора в суспільстві є одним з основних завдань:

- А) Ради незалежних бухгалтерів та аудиторів;
- Б) Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України;
- В) Української асоціації сертифікованих бухгалтерів і аудиторів;
- Г) Спілки адвокатів України.

Ситуаційні завдання:

Ситуація №1.

До Вас як до фахівця з питань оподаткування звернувся громадянин з проханням допомогти йому зібрати необхідну інформацію щодо започаткування власного бізнесу в галузі сільського господарства. Інформація стосується необхідності постановки на облік у державних фіскальних органах, зокрема клієнт воліє розібратися у тих нормативно-правових актах, що регулюють зазначені процедури. В контексті цього, проконсультуйте свого клієнта з приводу того, де він може знайти необхідні та актуальні відомості в інтернет ресурсах, інших фондах і місцях. Розкажіть про можливості його звернення до професійних організацій. Надайте також базову консультацію про особливості оподаткування агропромислового бізнесу в Україні.

Ситуація №2.

Ваш колега вирішив ступити до громадської професійної організації в галузі оподаткування. Перед ним виникла певна дилема щодо вибору з доступного переліку таких організацій однієї, яка б задовольняла його потреби і вимоги. Головне його бажання – це розумітися в українських та зарубіжних системах оподаткування і на цій основі надавати рекомендації щодо удосконалення процесів оподаткування на мікро- і макрорівнях. З урахуванням цих особливостей та наявного багажу знань про громадські організації, що досліджують процеси оподаткування і податкового консультування, запропонуйте йому декілька варіантів і розставте їх по пріоритетності для нього. Розкажіть про особливості вступу до тієї організації, яку вибере ваш клієнт.

РОЗДІЛ 5

ОСОБЛИВОСТІ НАДАННЯ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАЦІЙ ПЛАТНИКАМ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

*Завжди вибирайте найскладніший шлях –
там ви не зустрінете конкурентів.*

Шарль де Голль

5.1. Податкове консультування на етапі вибору системи оподаткування суб'єктом господарювання

Розмаїття сучасних суб'єктів підприємництва в Україні потребує новітніх підходів до вирішення проблем щодо вибору системи оподаткування, обліку та звітності. Оскільки це впливатиме на зручність відображення операцій в звітних документах, розрахунку податкових зобов'язань та їх сплати.

Відповідно до норм Господарського Кодексу України⁷⁶ суб'єкти господарювання залежно від кількості працівників та обсягу доходів від будь-якої діяльності за рік, можуть належати до суб'єктів малого підприємництва, зокрема до суб'єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва. Так суб'єктами підприємництва є фізичні та юридичні особи, зареєстровані в установленому законодавством порядку, яких можна класифікувати в розрізі певних ознак (табл. 5.1)⁷⁷. Для наведеної класифікації використовується сукупність **двох критеріїв: кількість працівників і обсяг річного доходу підприємства від будь-якої діяльності.**

Успішне ведення підприємницької діяльності має враховувати всі важливі аспекти господарювання. З урахуванням цього, першим етапом під час вибору ефективної системи оподаткування, обліку та

⁷⁶ Господарський Кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV / Редакція від 20.09.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

⁷⁷ Чирва А.А. Вибір системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів господарювання: проблеми та шляхи їх вирішення / А.А. Чирва // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 797. – С. 147-154.

звітності є визначення розміру суб'єкта підприємництва за класифікацією.

Таблиця 5.1

**Ідентифікація суб'єктів господарювання
за критеріями класифікації**

Критерії класифікації	Суб'єкти підприємництва			
	Суб'єкти мікро підприємництва (юридичні та фізичні особи)	Суб'єкти малого підприємництва (юридичні та фізичні особи)	Суб'єкти середнього підприємництва (юридичні та фізичні особи)	Суб'єкти великого підприємництва (юридичні особи)
Річний дохід суб'єкта підприємництва від будь-якої діяльності	Не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам Євро, визначену за середньорічним курсом НБУ	Не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам Євро, визначену за середньорічним курсом НБУ	Перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро і не перевищує 50 мільйонів євро, визначену за середньорічним курсом НБУ	Перевищує суму, еквівалентну 50 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ
Середня кількість працівників за звітний період (календарний рік)	Не перевищує 10 осіб	Не перевищує 50 осіб	Перевищує 50 осіб і не перевищує 250 осіб	Перевищує 250 осіб

Подальшим етапом є вибір простої або спрощеної форми бухгалтерського обліку, під час якого потрібно враховувати вибрану систему оподаткування. Важливість цього етапу полягає в тому, що для прибуткового ведення підприємницької діяльності необхідно вибрати найоптимальнішу форму господарської діяльності, яка повинна враховувати можливість застосування простої або спрощеної форми бухгалтерського обліку⁷⁸.

Проста форма ведення бухгалтерського обліку доцільна для застосування малими підприємствами з незначним документообігом (кількістю господарських операцій), що виконують нематеріаломісткі роботи та послуги. Спрощена форма ведення бухгалтерського обліку

⁷⁸ Сук Л.К., Сук П.Л. Бухгалтерський облік: навч. посіб. [Текст] /Л.К. Сук, ПЛ. Сук. - К.: Знання, 2008. - 507 с.

рекомендована для малих підприємств, що займаються виробничою діяльністю та мають значну кількість господарських операцій. Ця форма передбачає узагальнення інформації про господарські операції у визначених регістрах бухгалтерського обліку.

Подальшим етапом є вибір системи оподаткування, яка як базовий елемент обліку одночасно регулює фінансово-правові відносини та є важливою для суб'єкта підприємництва і безперечно потребує виважених кроків для успішного впровадження.

Згідно з нормативно-правовим підходом, податкова система – це сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів), що справляються до бюджетів і державних цільових фондів у встановленому законами України порядку; принципів, форм і методів їхнього встановлення, зміни чи скасування; дій, що забезпечують повну та своєчасну їхню сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства.

В загальному податкова система України містить три основні підсистеми: підсистема оподаткування юридичних осіб; підсистема оподаткування фізичних осіб; підсистема зборів у державні цільові фонди. Поряд з цим, оподаткування юридичних та фізичних осіб можна поділити на **загальну та спрощені підсистеми оподаткування.**

Характеризуючи загальну систему оподаткування, можна сказати, що вона максимально враховує економічні показники діяльності підприємства – у більшості випадків у платника податків з невисокими показниками доходу не виникає великих податкових зобов'язань. Підприємства, що мають збитки у звітному періоді, часто взагалі не сплачують основних податків (для порівняння: якби такі підприємства знаходилися на єдиному податку, то зобов'язання б наставало незалежно від наявності чи відсутності збитків, а залежно від обсягу виручки). Юридичні особи та фізичні особи-підприємці на спрощеній системі оподаткування мають деякі обмеження у видах діяльності (наприклад, обмін валюти, реалізація коштовних металів і каменів, діяльність у сфері фінансового посередництва тощо), також законодавством обмежено кількість працівників і дохід таких суб'єктів підприємницької діяльності. Особливості оподаткування фізичної особи-підприємця, що перебуває на звичайній системі оподаткування,

встановлено Податковим кодексом⁷⁹, згідно з яким підприємці повинні вести облік власних доходів та витрат у Книзі обліку доходів і витрат, а також мати документи, що підтверджують походження товару. Об'єкт оподаткування підприємця за класичною схемою визначають як: Чистий дохід (об'єкт оподаткування) = Оподатковуваний дохід (виручка у грошовій та негрошовій формах) – Витрати (документально підтверджені, пов'язані з господарською діяльністю підприємця та які безпосередньо стосуються отриманого доходу), тобто за касовим методом. Витрати визначають так само, але до формули їх включають у разі отримання доходу, якого дані витрати стосуються. Причому якщо підприємець є платником ПДВ, то як у доходах, так і у витратах ПДВ не враховують.

У цілому до переваг загальної системи оподаткування, як для юридичних, так і для фізичних осіб-підприємців, належать:

- відсутність обмежень у видах діяльності;
- відсутність обмежень обсягу доходу й кількості працівників;
- більш широка можливість планування та оптимізації оподаткування (внаслідок впливу обсягу видатків на базу оподаткування);
- для фізичних осіб – можливість несплати ЄСВ за відсутності чистого доходу;
- розмір сплачуваних податків, який прямо залежить від обсягу доходів за звітний період.

У той же час загальна система оподаткування має певні недоліки:

- складність адміністрування (більш суворі вимоги до ведення обліку та складання звітності);
- досить високе податкове навантаження, особливо за наявності найманих працівників;
- обов'язкова реєстрація платником ПДВ у разі перевищення обороту в 300 000 грн. за 12 місяців.

Перевагами спрощеної системи оподаткування для юридичних та фізичних осіб-підприємців є:

- простіша процедура нарахування єдиного податку;

⁷⁹ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Редакція від 20.09.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

— спрощене ведення обліку і відносна простота заповнення звітності;

— звільнення від сплати платником єдиного податку низки податків і обов'язкових платежів;

— можливість не використовувати реєстратори розрахункових операцій (для ФОП);

— можливість бути платником ПДВ за власним бажанням у разі перевищення обороту в 300 000 грн. за 12 місяців (природно, за умовами дотримання максимального обсягу доходу для платника єдиного податку);

— скасування доплати 50% єдиного податку для ФОП за кожного співробітника⁸⁰.

Недоліками спрощеної системи оподаткування є:

— обмеження у видах діяльності, обсязі доходу й кількості працівників;

— відсутність можливості добровільної реєстрації платником ПДВ у фізичних осіб-підприємців;

— певні дискомфортні аспекти роботи ФОП з юридичними особами на загальній системі;

— розмір податку для платників 1-ї і 2-ї груп не залежить від результатів діяльності;

— обов'язкова сплата ЄСВ у мінімальному розмірі для 1-ї та 2-ї груп платників єдиного податку незалежно від результату діяльності. При цьому сплата мінімального ЄСВ платниками 3-ї групи, які сам податок платять залежно від обсягу доходу, є для них перевагою порівняно із системою оплати ЄСВ ФОП на загальній системі оподаткування⁸¹.

У цілому вищеперераховані особливості, переваги й недоліки загальної та спрощеної систем оподаткування для юридичних та фізичних осіб-підприємців, безсумнівно, допомагають визначитися з вибором системи оподаткування під час створення суб'єкта господарської діяльності або прийняття рішення про її перегляд, але в

⁸⁰ Сторожко О.О. Вибір системи оподаткування в Україні для фізичних осіб / О.О. Сторожко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2745/1/>

⁸¹ Яку систему оподаткування обрати при реєстрації підприємця: порівняльна характеристика / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/ib/4862/44868>

кожному конкретному випадку залежно від особливостей і цілей діяльності існує маса нюансів і моментів, розібратися в яких може допомогти лише кваліфікований фахівець. Але на нашу думку, для вибору системи оподаткування слід зважати, зокрема, на такі фактори:

— особи, що не можуть обирати відповідну систему оподаткування;

— обмеження щодо видів діяльності;

— обмеження за обсягом доходу;

— обмеження за кількістю найманих працівників;

— облік доходів і витрат;

— об'єкт оподаткування;

— ставки податку;

— порядок сплати податку;

— порядок надання звітності;

— пільги по сплаті інших податків і зборів;

— особливості реєстрації як платника ПДВ;

— сплата ЄСВ;

— порядок здійснення розрахунків з клієнтами.

Проте звернення до фахівців при виборі системи оподаткування здатне сфокусувати ширший спектр ефектів для платника податків в процесі ведення його підприємницької діяльності.

5.2. Порівняння загальної та спрощеної системи оподаткування

Загальна система оподаткування передбачає сплату усіх видів податків і зборів, передбачених податковим законодавством України, залежно від наявності певних об'єктів оподаткування. Основними податкам, які сплачує підприємець юридична чи фізична особа є податок на прибуток, податок на додану вартість, акцизний податок та інші податки і збори.

Варто зауважити, що перебуваючи, на загальній системі оподаткування у платника немає обмежень щодо дозволеного виду діяльності чи граничної суми дозволеного доходу, більш широка можливість планування та оптимізації оподаткування (внаслідок впливу обсягу видатків на базу оподаткування); для фізичних осіб – можливість несплати ЄСВ за відсутності чистого доходу.

Починаючи з початку 2015 року спрощена система оподаткування дещо реформувалась. Зокрема, зменшено кількість груп платників єдиного податку з 6 до 4:

1 група: підприємці, які здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках або здійснюють господарську діяльність по наданню побутових послуг населенню.

Кількість найманих працівників – 0.

Обсяг доходу – до 300 тисяч гривень на рік (раніше – 150 тисяч гривень на рік).

Ставка – до 10% мінімальної заробітної плати (з січня 2015 року мінімальна ЗП складала 1218 гривень).

2 група: підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку або населенню, здійснюють виготовлення або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства.

Кількість найманих працівників – до 10 чоловік.

Обсяг доходу – до 1,5 мільйона гривень (раніше – до 1 мільйона гривень).

Ставка – до 20% мінімальної заробітної плати (з січня 2015 року мінімальна ЗП складала 1218 гривень).

3 група: фізичні особи-підприємці та юридичні особи

Кількість найманих працівників – не обмежена.

Обсяг доходу – до 20 мільйонів гривень.

Ставка – 2% доходу (раніше – 3 або 5%) – за умови окремої сплати ПДВ; 4% доходу (раніше – 5 або 7%) – за умови включення ПДВ до складу єдиного податку.

4 група: сільгоспвиробники, в яких доля сільськогосподарського товаровиробництва за попередній рік дорівнює або перевищує 75%.

Кількість найманих працівників – не обмежена.

Обіг коштів – не обмежений.

Ставки:

— для ріллі, сінокосів або пасовищ (крім ріллі, сінокосів та пасовищ, які розташовані в гірських зонах та поліських територіях, а також ріллі, сінокосів та пасовищ, що знаходяться у власності сільськогосподарських товаровиробників. Які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) і переробці продукції рослинництва на

закритому ґрунті, або наданні їм у користування, в тому числі на умовах оренди) – 0,45%;

— для ріллі, сінокосів або пасовищ, розташованих у гірських зонах та поліських територіях – 0,27%;

— для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та поліських територіях) – 0,27%;

— для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та поліських територіях) – 0,09%;

— для земель водного фонду – 1,35%;

— для ріллі, сінокосів або пасовищ, що знаходяться у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (вирощуванні), переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті або наданні їм в користування, в тому числі на умовах оренди – 3%⁸².

Для аналізу порівняльних складових загальної та спрощеної системи оподаткування пропонуємо у вигляді таблиці 5.2 зробити розмежування основних ознак залежно від елементів оподаткування⁸³, до яких зокрема відносяться наступні: процедура реєстрації, види податків, види діяльності, суб'єкти оподаткування, база оподаткування, ставка оподаткування, допустима кількість найманих працівників, допустимий розмір доходу за рік, звітний період та інші.

Таблиця 5.2

Порівняльний аналіз загальної та спрощеної системи оподаткування в Україні

Характеристики	Загальна система	Спрощена система	Примітки
Процедура реєстрації	Автоматично	Необхідно подати відповідну заяву до ДП	–
Види податків	Усі (відповідно до виду діяльності)	Єдиний податок	–

⁸² Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Редакція від 20.09.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

⁸³ Шарван Олена. Загальна чи спрощена система оподаткування? // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://praviva.co/article/view?id=5>

Продовження таблиці 5.2

Види діяльності	Усі	1 група – роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках, діяльність з надання побутових послуг населенню; 2 група – діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства;* 3 група – усі, крім передбачених у ст.291.5 ПКУ 4 група – сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва дорівнює або перевищує 75 відсотків**	*крім перелічених у абз. 4 пп 2 ст. 291.4 ПКУ ** крім перелічених у ст. 291.5 ¹ ПКУ
Суб'єкти оподаткування	Фізичні та юридичні особи	1 та 2 група – лише фізичні особи 3* та 4** група – фізичні та юридичні особи	*до 1 січня 2015 року це були платники 3, 4, 5 та 6 груп ** колишні платники фіксованого сільськогосподарського податку
Використання касового апарата	Обов'язкове	Необов'язкове	* обов'язкове з 1 липня 2015 р.
База оподаткування	Чистий дохід = Дохід – Витрати (ст. 177.2 ПКУ)	Дохід. Витрати не віднімаються від доходу (ст. 292.1 ПКУ)	–

Продовження таблиці 5.2

Ставка оподаткування	15/20*% від прибутку (ПДФО) + 34,7% від прибутку (ЄСВ) 18% від прибутку для юридичних осіб (ППП)	1 група – до 10% від мін. зарплати (ЄП) + 34,7% від мін. зарплати (ЄСВ) 2 група – до 20% від мін. зарплати (ЄП) + 34,7% від мін. зарплати (ЄСВ) 3 група – 2% від доходу (ЄП для платників ПДВ) або 4% від доходу ** (ЄП для неплатників ПДВ) + 34,7% від мін. зарплати (ЄСВ) 4 група – у відсотках до бази оподаткування ** + 34,7% від мін. зарплати (ЄСВ)	*на прибуток понад десятикратний розмір мінімальної заробітної плати **див. ст. 293.9 ПКУ
Допустима кількість найманих працівників	Без обмежень	1 група – 0 2 група – 10 3 група – без обмежень 4 група – без обмежень	–
Допустимий розмір доходу за рік	Без обмежень	1 група – 300 000 грн. 2 група – 1 500 000 грн. 3 група – 20 000 000 грн. 4 група – без обмежень	–
Контрагенти	Без обмежень	Для першої та другої групи це лише фізичні особи та юридичні особи платники єдиного податку	–
Форма розрахунку	Без обмежень	1, 2 та 3 групи – лише грошова	–
Необхідність реєстрації платником ПДВ	Зобов'язані зареєструватися після перевищення обороту 300 тис. грн. за останні 12 календарних місяців (ст. 181.1 ПКУ).	Немає необхідності	Платники єдиного податку зобов'язані реєструватися платником ПДВ у випадку перевищення суми доходу допустимої для відповідної групи єдиного податку

Сплата податків та зборів за відсутності діяльності	Немає прибутку – немає податків та ЄСВ	1 та 2 групи – все одно платять ЄП та ЄСВ 3 та 4 групи – зобов'язані платити тільки ЄСВ	–
Оплата єдиного соціального внеску	Платиться з прибутку Ставка 34,7%	Платиться незалежно від наявності чи відсутності діяльності або доходу Ставка 34,7% від мінімальної зарплати на місяць	–
Звітний період	Календарний рік або квартал (залежно від виду податку та бази оподаткування) ПДФО – календарний рік, декларація подається до 1 травня ППП – календарний рік, звіт подається до 1 червня	1, 2* та 4** групи – календарний рік 3*** група – календарний квартал	* звіт подається протягом 60 днів **декларація подається до 20 лютого поточного року *** звіт подається протягом 40 днів
Строк оплати	Залежить від виду податку та бази оподаткування ПДФО – протягом банківського дня, наступного за днем нарахування ППП – 10 днів після граничного строку подання податкової декларації за звітний рік	1 та 2 групи - до 20 числа поточного місяця 3 група – 10 днів після граничного строку подання податкової декларації за звітний квартал 4 група – щоквартально*	*див. ст. 295.9 ПКУ

Таким чином, від вибору системи оподаткування безпосередньо залежить податкове навантаження на платника податків. Динамізм податкових змін притаманний українській фіскальній політиці змушує платників податків слідкувати за оновленням податкового законодавства. В контексті цього помітно, що нововведення в спрощеній системі оподаткування змінили сутність єдиного податку, оскільки він вже не є «єдиним» для підприємців з умовно однаковими критеріями. Варіювання розмірів ставок на загальній системі оподаткування має оптимізувати податкову стратегію платника податків, проте цього ефекту поки не досягається. Порівняльний аналіз засвідчив, що нововведення частів Податкового кодексу щодо спрощеної системи оподаткування певною мірою позитивні, а частково – негативні. Але так чи інакше, всі новації загальної чи спрощеної системи оподаткування в Україні впливають на розвиток суб'єктів господарювання, тому їх потрібно знати та слідкувати за ходом їх оновлень щоб оптимізувати податкове навантаження, в тому числі за рахунок прийомів податкового консультування.

5.3. Роз'яснення основних аспектів формування та подання податкової звітності, а також сплати податкових зобов'язань

Ефективність управління як економікою, так і будь-яким підприємством, перш за все залежить від повноти, достовірності та обґрунтованості інформації про фінансово-господарську діяльність платників податків. Для здійснення комплексних досліджень системи оподаткування одним з головних джерел інформації є податкова звітність. Звітність за податковими платежами розкриває її користувачам інформацію про нараховані податки і збори, правильність використання бази обчислення податків, методів їх нарахування, сплату або регулювання заборгованості платника податків за таким податком.

Відповідно до норм податкового законодавства, **декларація** – це документ, що подається платником податків контролюючому органу у строки, встановлені законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь

платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку. Додатки до податкової декларації є її невід’ємною частиною.

Загальні вимоги до складання та подання податкової звітності в Україні регулює ПКУ, ним визначені принципові положення, які використовуються у системі податкової звітності, а саме⁸⁴:

— під час встановлення податку обов’язково визначаються такі елементи: строк та порядок подання звітності про обчислення та сплату податку;

— платник податків зобов’язаний: вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів; подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов’язаних із визначенням об’єктів оподаткування (податкових зобов’язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов’язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов’язково зазначається конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання;

— платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність (крім малих підприємств);

— відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть:

- юридичні особи, постійні представництва нерезидентів, визначені платниками податків, а також їх посадові особи.

- фізичні особи - платники податків та їх законні чи уповноважені представники;

- податкові агенти.

— податкова декларація складається за формою, затвердженою в певному порядку. Форма податкової декларації повинна містити

⁸⁴ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Редакція від 20.09.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

необхідні обов'язкові реквізити і відповідати нормам та змісту відповідних податків та зборів.

Податкова декларація повинна містити такі обов'язкові реквізити:

- тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий);
- звітний (податковий) період, за який подається податкова декларація;
- звітний (податковий) період, що уточнюється (для уточнюючого розрахунку);
- повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків згідно з реєстраційними документами;
- код платника податків згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України або податковий номер;
- реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті);
- місцезнаходження (місце проживання) платника податків;
- найменування контролюючого органу, до якого подається звітність;
- дата подання звіту (або дата заповнення – залежно від форми);
- ініціали, прізвища та реєстраційні номери облікових карток або інші відомості, визначені в абзаці сьомому цього пункту, посадових осіб платника податків;
- підписи платника податку – фізичної особи та/або посадових осіб платника податку, засвідчені печаткою платника податку (за наявності).

Електронна звітність та вимоги до неї. Підставою для прийняття податкового документа в електронному вигляді є: його відповідність затвердженому стандарту; підтвердження електронним цифровим підписом (ЕЦП) платника податків та його посадових осіб; чинність відповідного посиленого сертифіката ключа під час накладання ЕЦП (підтверджується за допомогою позначки часу, отриманої від акредитованого центру сертифікації ключів, або якщо до моменту одержання електронного документа строк дії відповідного сертифіката

не був закінчений або відповідний сертифікат не був скасований/блокований).

Після того як платник відправив податковий документ в електронному вигляді органи ДФС проводять його розшифрування, перевірку цифрового підпису та відповідності електронного документа затвердженому формату.

Наступний етап: платнику приходить перша квитанція, яка є підтвердженням передачі його звітів засобами телекомунікаційного зв'язку. Ця квитанція надсилається на електронну адресу, з якої було надіслано податкову звітність. Якщо перша квитанція не надійшла, то податковий документ вважається неодержаним.

Про те, що податкові документи прийняті та з ними все гаразд, свідчить друга квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, в якій визначаються реквізити прийнятого документа, відповідність податкового документа затвердженому формату, результати перевірки цифрового підпису, інформація про платника податків, дата та час приймання, реєстраційний номер, податковий період, за який подається податкова звітність, та дані про відправника квитанції.

Якщо надіслані податкові документи сформовано з помилкою, то платнику податків надсилається друга квитанція із зазначенням причин неприйняття. Датою та часом надання податкового документа в електронному вигляді до органів ДФС є дата та час, зафіксовані у першій квитанції. Якщо платник податків надіслав кілька примірників одного податкового документа (у разі виправлення, неотримання першої квитанції тощо), то оригіналом вважається електронний документ, що надісланий останнім до закінчення граничного терміну встановленого законодавством для подання податкової звітності за умови, що його було сформовано правильно, прийнято до бази даних контролюючого органу та платнику податків надійшла про це друга квитанція⁸⁵.

Податкова звітність в електронному вигляді, отримана органами ДФС пізніше встановленого терміну, вважається поданою з порушенням терміну.

⁸⁵ Електронна звітність та вимоги до неї / за матеріалами ГУ ДФС у Рівненській області // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rv.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-167377.html>

Сервісний підхід до організації роботи фіскальних органів враховує інтенсифікацію переходу на електронне декларування та звітування. Проте незважаючи на спосіб подання податкової звітності, вона обов'язково має відповідати встановленій формі, а головне бути вчасно поданою (залежно від виду податкового звітного періоду), а також вчасно необхідно оплатити зобов'язання, якщо вони виникли за результатами діяльності в звітному періоді. В контексті цього запропоновано групування основних вимог щодо терміну подання податкової декларації (розрахунку) і сплати основних податкових платежів (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Вимоги щодо терміну подання податкової звітності та сплати основних податкових платежів

Податковий період	Термін подання податкової звітності	Термін сплати податків (зборів)
Податкова декларація з податку на додану вартість		
Місяць	протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця	Протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації
Квартал	протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу (півріччя)	
Податкова декларація з податку на прибуток підприємства		
Квартал	протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя)	Протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання податкової декларації
Рік	Починаючи зі звітності за 2015 рік декларацію подаватимуть до 1 червня наступного за звітним роком.	
Податкова декларація про майновий стан і доходи		
Рік	фізичні особи – підприємці, які перебувають на загальній системі подають декларацію про майновий стан і доходи до 10 лютого 2016 року. Громадяни та особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, подають декларацію про майновий стан і доходи за результатами 2015 року до 01 травня 2016 року.	Протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання податкової декларації

Податкова декларація збору за спеціальне використання води		
Квартал	протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя)	Протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації
Податковий розрахунок збору за спеціальне використання лісових ресурсів		
Квартал	протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя)	Протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації
Податкова декларація з фіксованого сільськогосподарського податку		
Рік	До 1 лютого	Щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах: (I, II квартал - 10 %; III - 50 %; IV - 30 %).
Податкова декларація з екологічного податку		
Квартал	протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя)	Протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації

Подання податкової звітності в електронному вигляді є надзвичайно важливим кроком у взаєморозумінні й налагодженні партнерських стосунків між фіскальними органами та платниками податків. Звітуючи в електронному вигляді платник податків має ряд переваг⁸⁶:

— економію робочого часу платників податків, а також власних коштів на придбання бланків звітних документів (немає необхідності відвідувати фіскальний орган, купувати бланки звітності);

— звітність, надіслана до фіскального органу електронною поштою через мережу Інтернет із застосуванням посилених сертифікатів

⁸⁶ Лега О.В. Податкова звітність: складання та подання / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_138/31.pdf

ключів електронного цифрового підпису, не потребує дублювання на паперових носіях, а також їх зберігання;

— уникнення витрачання часу у чергах до податкового інспектора або відділу прийому звітності при поданні звітності, оскільки достатньо її лише сформувати в електронному вигляді за допомогою спеціальних програм та передати через мережу Інтернет до відповідного підрозділу ДФС України;

— гарантію автоматичної перевірки підготовлених документів на наявність арифметичних помилок та описок;

— суттєве скорочення термінів проведення перевірки щодо правомірності заявлених до відшкодування сум ПДВ та забезпечення своєчасного їх відшкодування платнику податку;

— оперативне оновлення форматів подання документів в електронному вигляді по телекомунікаційним каналам зв'язку (у разі зміни форм податкових декларацій, інших документів, які є підставою для нарахування і сплати податків, або при введенні нових форм декларацій платник податків автоматично отримує можливість оновлення версій форматів);

— інформацію щодо стану розрахунків щодо сплати податків та заборгованості перед бюджетом (фіскальні органи щомісячно висилають повідомлення про наявну заборгованість перед бюджетом);

— підтвердження доставки звітності (фіскальні органи висилають квитанцію про отримання податкової декларації каналами телекомунікаційного зв'язку);

— конфіденційність інформації;

— оперативність обробки отриманої інформації.

Поряд з цим, важливо констатувати, що звітність вважається прийнятою:

1) за наявності відзначки (штампу) органу ДФС на всіх аркушах, із яких складається декларація, та за бажанням платника на її копії (у разі особистого подання), поштового повідомлення з відзначкою про вручення органу ДФС (у разі поштового відправлення); квитанції про отримання декларації органами ДФС (у разі електронного відправлення);

2) за відсутності повідомлення органу ДФС про відмову в прийнятті декларації, яке повинно бути надіслано платнику податків

протягом: п'яти робочих днів із дня отримання декларації засобами електронного зв'язку або поштою; трьох робочих днів із дня отримання декларації в разі особистого подання.

Досить важливо зазначити, що платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи **несуть відповідальність за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності** у вигляді штрафних (фінансових) санкцій, а саме:

— в розмірі 170 гривень, за кожне неподання (несвоєчасне подання) декларації (розрахунку) зазначені в одному акті;

— в розмірі 1020 гривень при повторному порушенні за несвоєчасне подання податкової декларації (розрахунку) платником податків незалежно від виду податку, за яке до такого платника протягом року вже було застосовано штраф за неподання (несвоєчасне подання) податкової декларації (розрахунку) та у період до одного року (до 365 або 366 днів - для високосного року) винесено податкове повідомлення-рішення.

Передбачені законодавством зазначені штрафи не застосовуються у випадках, коли недостовірні відомості або помилки у податковій звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку виникли у зв'язку з виконанням податковим агентом вимог пункту 169.4 статті 169 Податкового кодексу та були виправлені відповідно до норм чинного законодавства.

5.4. Оптимізація податкового навантаження платника податків і зборів

Податкова оптимізація лежить в основі податкового планування. Оптимізація оподаткування це організаційні заходи в рамках чинного законодавства, пов'язані з вибором часу, місця та видів діяльності, створенням і супроводом найбільш ефективних схем та договірних взаємин, з метою збільшення грошових потоків компанії за рахунок мінімізації податкових платежів.

Оптимізація оподаткування передбачає: мінімізацію податкових виплат (у довгостроковому і короткостроковому періоді при будь-кому обсязі діяльності) та недопущення штрафних санкцій з боку фіскальних органів. Це досягається правильністю нарахування і

своєчасністю сплати податків, що нерозривно пов'язано з податковим плануванням⁸⁷.

Оптимізація податків містить у собі:

— перевірку схем оподаткування, розроблених фахівцями підприємства;

— усунення системних помилок у податковому обліку та забезпечення необхідної якості первинних документів;

— законну мінімізацію податків розробка нової моделі сплати податків та реформування договірної бази і облікової політики;

— консультації з оподаткування окремих господарських операцій;

— експертні висновки за неврегульованими законодавством або спірними питаннями оподаткування;

— консультації про порядок обчислення і сплати податків і зборів;

— консультації з питань усунення подвійного оподаткування при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності;

— оцінку ризиків при застосуванні оптимізаційних схем.

Податкова оптимізація полягає в зниженні податкових зобов'язань для досягнення оптимального рівня податкового навантаження, при цьому не збільшуючи податкові ризики, шляхом цілеспрямованих правомірних дій платника податків⁸⁸.

На рис. 5.1 представлено схематичну модель, метою якої є збільшення ефективного оподаткування, зокрема для цього проводяться такі дії:

1. Аналіз зовнішнього середовища (макроекономічних показників, податкової політики та фірм-конкурентів), аналіз поточного стану оподаткування та господарської діяльності підприємства, виявлення факторів, що впливають на рівень оподаткування.

2. Формування стратегії щодо зменшення податкових зобов'язань (оптимізація або мінімізація) для досягнення оптимального рівня оподаткування потребує комплексного підходу, врахування норм податкового, господарського та іншого права, пошуку схем не тільки

⁸⁷ Оптимізація і мінімізація податків / за матеріалами компанії «Аудит. Бухгалтерія, Аутсорсинг» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhuslugi.com.ua/ua/informatsiya/informatsiya-dlya-yuridichnikh-osib/optimizatsiya-podatkovogo-navantazhennya-minimizatsiya-podatktiv.html>

⁸⁸ Діденко А.В. Методи моделювання стратегій для податкової оптимізації / А.В. Діденко // Ефективна економіка. – 2015. - № 5.

зменшення платежів, а й організаційно-адміністративних заходів. Збільшення економічної ефективності можливо реалізувати через зниження часових та грошових витрат на ведення обліку, виявлення помилок у податковому обліку, підвищення кваліфікації працівників щодо оподаткування. Оптимізація може здійснюватися по певному податку або для діяльності фірми загалом. Стратегія податкової оптимізації вирішує наступні завдання:

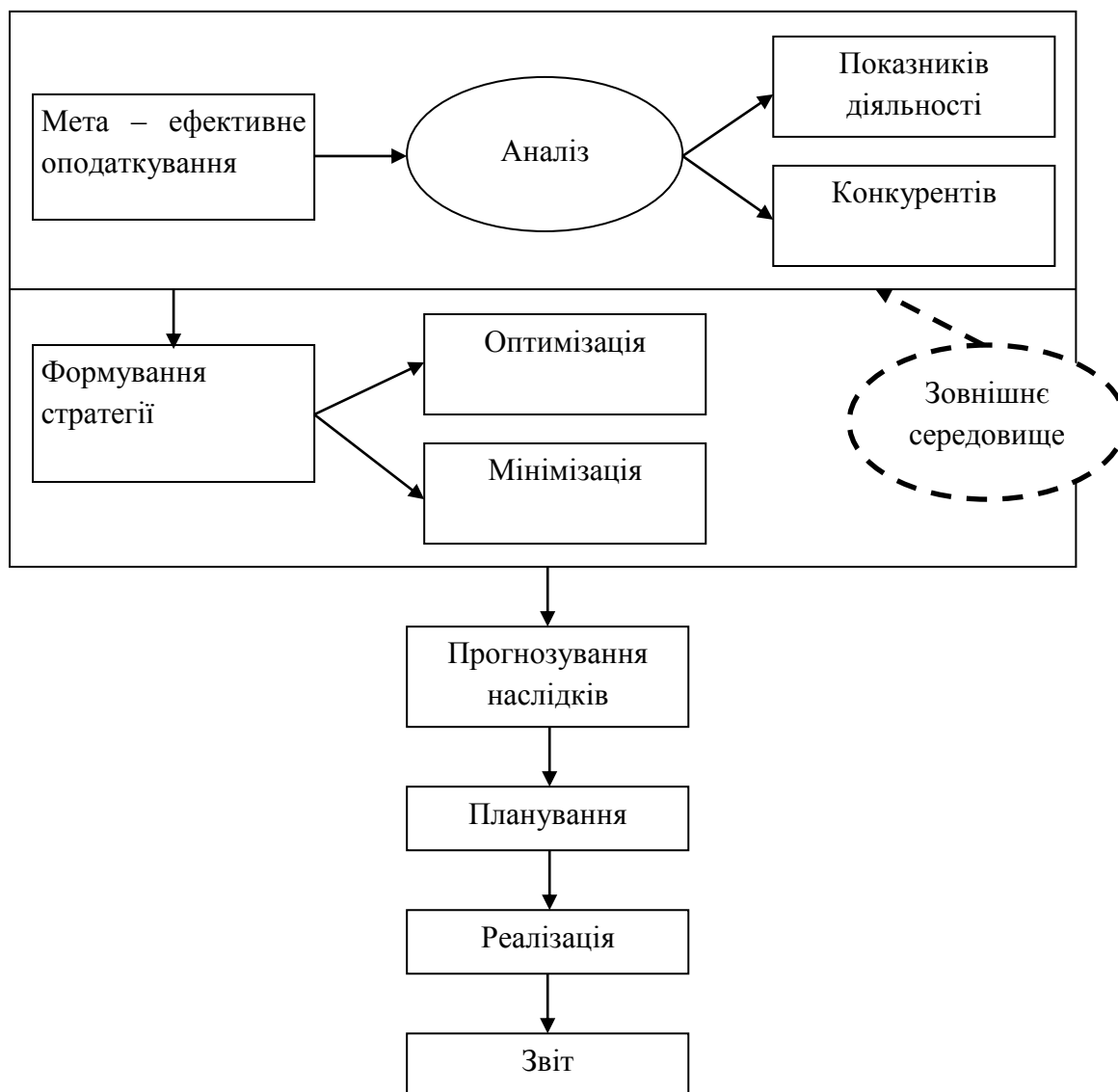


Рис. 5.1. Схематична модель збільшення ефективності оподаткування

- забезпечення стійкого розвитку та фінансової безпеки на довгостроковий період;
- отримання додаткових конкурентних переваг;

— формування іміджу добропорядного платника податків, який є надійним партнером для інвесторів⁸⁹.

Класифікація методів податкової оптимізації здійснюється за наступними параметрами:

1. Методи, які спрямовані на зменшення податкового навантаження без зміни структури податків, що підлягають сплаті:

— зменшення податкової бази: маніпулювання цінами та витратами, формування відповідної облікової політики та інші;

— зменшення податкових ставок: організація окремого обліку реалізації товарів, що оподатковуються за різними ставками;

— використання пільг та податкових відрахувань: використання передбачених законодавством пільг, зміна діяльності для використання пільг та преференцій;

— зміна порядку та термінів сплати податків: зміна договірних умов, створення та використання резервів, зміна строків сплати податків.

2. Методи, які спрямовані на зменшення податкового навантаження шляхом зміни структури податків, що підлягають сплаті:

— скорочення переліку сплачених податків: зміна організаційно-правової форми здійснення діяльності, зміна статусу юридичної особи на приватного підприємця та інші;

— використання спеціального податкового режиму: спрощена система оподаткування, обліку та звітності;

— зміна місця реєстрації платника податків: реєстрація у закордонній або внутрішній юрисдикції з пільговою системою оподаткування.

Метод зміни податкової юрисдикції полягає в переносі об'єкта оподаткування (окремих операцій, видів діяльності, майна) або реєстрації організації на території (внутрішній (регіональний) або зовнішньоекономічній), що надає певні особливі умови оподаткування (офшор). Такі зони створюються з метою залучення іноземних інвесторів, розвитку інфраструктури ринку, активізації інноваційної діяльності підприємств та можуть мати певну галузеву спрямованість.

⁸⁹ Лисовская И. А. Стратегия налоговой оптимизации как компонент стратегического управления финансами предприятия / И. А. Лисовская // Российское предпринимательство. – 2008. – № 9. – Вып. 1 (118). – С. 78–82.

Офшорні зони відрізняються від інших типів зон тим, що пільги отримують лише нерезидентні компанії, які не ведуть підприємницької діяльності на території країни розташування, тоді як інші типи – стимулюють розвиток підприємництва в межах території зони⁹⁰.

3. Прогнозування економічних показників та наслідків запровадження плану, обсягів податкових надходжень, можливих податкових, фінансових ризиків, здійснення оцінки впливу різних факторів на діяльність підприємства. Планування сум майбутніх податкових платежів здійснюється окремо для податків і зборів, що залежать від фонду заробітної плати та від реалізованої продукції, окремо здійснюється прогноз майбутнього прибутку та суми платежів загалом.

4. Розробка та прийняття плану дій найбільш вигідного для досягнення цілей, а також вибір критеріїв оцінки ефективності здійснення плану (стабільність, конкурентоспроможність, стимулювання діяльності). Ефективно організоване податкове планування здатне задовольнити наступні цілі: зменшення суми податків; раціональне використання фінансових ресурсів; уникнення штрафів; максимізація суми доходу, яка залишається на підприємстві, для запровадження інновацій та інвестування тощо. При запровадженні того чи іншого плану повинні бути враховані витрати на його реалізацію (економічність плану), що можуть включати витрати на консультаційні послуги фірми, яка розробляє плани та стратегії, юридичні та бухгалтерські послуги. При цьому також необхідне урахування можливих негативних економічних наслідків.

Податкове планування включає розробку річних бюджетів з оподатковуваними базами, які забезпечують реалізацію стратегії життєздатності суб'єкта господарювання; розробку тактичних податкових планів для виконання річних бюджетів; визначення напрямів реалізації заходів річного плану з оподатковуваними базами; контроль за реалізацією заходів по річному плану з базами оподаткування⁹¹.

⁹⁰ Чмир О. С. Методологічні основи створення та функціонування спеціальних (вільних) економічних зон і територій пріоритетного розвитку : автореф. дис. ... канд. ек. наук : 08.10.01 / Олена Сергіївна Чмир. – Київ. – 2001. – 34 с.

⁹¹ Мартиненко В. П. Структура процесу податкового планування суб'єктів господарювання / В. П. Мартиненко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.nuft.edu.ua/>

5. Реалізація стратегії, моніторинг та контроль за здійсненням, формування звіту.

Поряд з цим, важливо зазначити, що **податкові пільги** є одним з найважливіших деталей податкового планування. Теоретично пільги – один із способів для держави стимулювати ті напрямки діяльності і сфери економіки, які необхідні державі в міру їх соціальної значущості або через неможливість державного фінансування.

Практично ж більшість пільг та їх застосування значною мірою залежать від місцевого законодавства. Як правило, значну частину пільг надають місцеві закони.

Податкове законодавство передбачає такі пільги:

- неоподатковуваний мінімум об'єкта;
- вилучення з оподаткування певних елементів об'єкта;
- звільнення від сплати податків окремих осіб або категорій платників;
- зниження податкових ставок;
- цільові податкові пільги, включаючи податкові кредити (відстрочення стягнення податків),
- інші податкові пільги.

Метод відстрочки податкового платежу заснований на можливості переносити момент виникнення об'єкта оподаткування на наступний календарний період. Відповідно до чинного законодавства термін сплати більшості податків тісно пов'язаний з моментом виникнення об'єкта оподаткування та календарним періодом. Використовуючи елементи методу заміни та методу поділу, можна змінити термін сплати податку або його частини на наступний, що дозволить істотно заощадити оборотні кошти.

Метод прямого скорочення об'єкта оподаткування має на меті зниження розміру об'єкта, що підлягає оподаткуванню, або заміну цього об'єкта іншим, оподатковуваним більш низьким податком або не оподатковуваним податком зовсім. Об'єктом можуть бути як господарські операції, так і оподатковуване податками майно, причому це скорочення не повинно надати негативного впливу на господарську діяльність підприємця.

Кожен платник податків повинен юридично грамотно орієнтуватися в методах податкового менеджменту. Це дозволяє не тільки осягати складне податкове законодавство, але й оцінювати професійні послуги податкових консультантів. Жоден з методів сам по собі не приносить успіху в податковому плануванні, лише складені грамотно і з урахуванням всіх особливостей оптимізаційні схеми дозволять досягти запланованого результату. І навпаки, неякісна схема податкової оптимізації може завдати компанії відчутної шкоди. Будь-яка схема перед впровадженням перевіряється на відповідність кільком критеріям: розумності, ефективності, відповідності вимогам законодавства, автономності, надійності, нешкідливості.

Отже, будь-який метод оптимізації податкових платежів повинен мати в якості основи економічне обґрунтування та документальне оформлення. Більшість судових рішень прийнятих на користь фіскальних органів посилаються на відсутність економічної вигоди від здійснення тих чи інших господарських операцій. Адже метою здійснення будь-якої економічної діяльності має бути прибуток, а не ухилення від сплати податків. Всі підтверджені витрати повинні бути спрямовані на отримання доходу. А якщо в результаті господарської діяльності утворився збиток – це не вина платника податків, а скоріше сукупність обставин, що склалися (змінилася кон'юнктура ринку, падіння цін, зміна структури попиту тощо).

Навчальний тренінг

Контрольні запитання

1. Розкажіть про діючі системи оподаткування суб'єктів господарювання в Україні
2. Зазначте переваги та недоліки загальної системи оподаткування
3. Проконсультуйте про ефекти й ризики спрощеної системи оподаткування
4. Надайте податкову консультацію щодо правильності формування та подання податкової звітності
5. Висвітліть роль податкової оптимізації для платника податків та держави

Теми рефератів

1. Механізм постановки на облік платників податків у фіскальних органах
2. Особливості декларування та звітування в електронній формі
3. Формування стратегії оптимізації сплати податкових платежів
4. Пільгове оподаткування як фактор зменшення податкового тягаря платника податків
5. Використання офшорного статусу і торгової марки для оптимізації оподаткування

Тести

1. Річний дохід суб'єктів великого підприємництва повинен перевищувати суму, еквівалентну

- А) 10 млн. Євро;
- Б) 30 млн. Євро;
- В) 50 млн. Євро;
- Г) 50 млн. Грн.

2. Починаючи з початку 2015 року спрощена система оподаткування налічує групи платників єдиного податку у кількості

- А) 2 групи;
- Б) 4 групи;
- В) 5 груп;
- Г) 6 груп.

3. Термін сплати екологічного податку становить

- А) 10 календарних днів;
- Б) 20 календарних днів;
- В) 30 календарних днів;
- Г) 40 календарних днів;

4. При повторному порушенні за несвоєчасне подання податкової декларації (розрахунку) платником податків застосовується штрафна (фінансова) санкція в розмірі

- А) 170 грн.;
- Б) 340 грн.;
- В) 1020 грн.;
- Г) 1070 грн.

5. Методи, які спрямовані на зменшення податкового навантаження без зміни структури податків, що підлягають сплаті не включають:

- А) зменшення податкової бази;
- Б) зменшення податкових ставок;
- В) використання пільг та податкових відрахувань;
- Г) використання спеціального податкового режиму..

Ситуаційні завдання:

Ситуація №1.

Вашої допомоги потребує платник ПДВ з приводу заповнення податкової декларації, яку він формує вперше. Допоможіть йому розібратися з правильністю оподаткування ПДВ тих операцій, які він Вам представив (табл. 1) та зазначте, які ще необхідні показники, дані та документи для визначення належної суми ПДВ до сплати за звітний період.

Таблиця 1

Назва ТОВ	Люкс-маркет
Код ЄДРПОУ	33402792
Податковий облік	ДПІ у Печерському районі м. Києва
Вид діяльності:	оптова торгівля іншими видами продовольчих товарів
Юридична адреса:	01011, м. Київ, вул. Кіквідзе, 113
Фактична адреса:	01001, м. Київ, вул. Хрещатик, 11/3
Телефон:	201-12-34
Засновники	Майборода Микола Іванович, ідентифікаційний код: 3128702511; Майборода Євгенія Петрівна, ідентифікаційний код: 3128702509.
Керівник	Майборода Микола Іванович
Головний бухгалтер	Майборода Євгенія Петрівна
Дані платника ПДВ	Підприємство зареєстровано як платник ПДВ 4 квітня 2013 року, свідоцтво платника ПДВ №37681090
У поточному місяці:	
Реалізовано продукції:	25 000 грн.
Закуплено обладнання на суму:	15 000 грн.
Продано товарів	5 000 Євро

австрійській компанії	
У попередньому місяці:	
Значення рядка 24:	2 500 грн.

Ситуація №2.

До Вас як працівника податкового консультаційного центру звернулося приватне підприємство «Агро-планет», яке знаходиться на загальній системі оподаткування, з проханням порекомендувати законні шляхи мінімізації податкового навантаження. Виходячи із норм діючої практики оподаткування та додаткових відомостей (табл. 2) запропонуйте платнику податків варіанти оптимізації його податкової політики, що продукуватимуть законні підстави для зменшення податкового тиску.

Таблиця 2

Дата реєстрації в органах ДФС	20 січня 2012 року
Місце здійснення діяльності	М. Чортків, Тернопільська обл. (місто обласного підпорядкування з населення 30 тис. чол.)
Обсяг доходів: 2012 р. 2013 р. 2014 р. 2015 р. (3 квартал)	1800000 грн. 1500000 грн. 2005000 грн. 890000 грн.
Середньооблікова кількість працівників у 2012-2014 рр.	19 чол.
Середньооблікова кількість працівників у 3 кварталі 2015	9 чол.
За 2014 рік підприємство заплатило ПДВ	360000 грн.
Вид діяльності:	Оптова торгівля фруктами та овочами [G51.31.0]; Оптова торгівля напоями [G51.34.0]; Інші види оптової торгівлі [G51.90.0].
Статутний капітал	50000 грн.
Свідоцтво платника ПДВ	№20030478 від 01.02.2012р.

РОЗДІЛ 6.

ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ ЯК ФАКТОР МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ ТА ПРАВОПОРУШЕНЬ

*Прогрес неможливий без змін,
а той, хто не може змінити свою точку зору,
не може змінити нічого.*

Джордж Бернард Шоу

6.1. Досудове (адміністративне) та судове врегулювання податкових спорів

У сфері податкових відносин дуже часто виникають конфлікти між фіскальними органами та представниками бізнесу – юридичними особами. Предметом таких конфліктів є рішення, дії та/або бездіяльність фіскального органу, які, на думку представників бізнесу, порушують їх права та законні інтереси. Вирішення подібних суперечок здійснюється у регламентованих правовими нормами процесуальних формах. Визначення певного рішення фіскального органу як такого, що може бути оскаржене, є прерогативою виключно платника податків. Воно залежить тільки від його суб'єктивного ставлення до рішення як такого, що порушує або обмежує його права, та готовності вчинити акт волевиявлення – подати скаргу на таке рішення. Одним із механізмів врегулювання конфліктів та формою захисту суб'єктивних прав юридичних осіб є оскарження податкових повідомлень-рішень органів ДФС України в адміністративному (досудовому) порядку.

Сутність процедури **адміністративного оскарження** рішення контролюючого органу полягає в тому, що конфлікт, який виник між сторонами податкового правовідношення (платником податків як зобов'язаною стороною та контролюючим органом, уповноваженим правомочною стороною – державою – здійснювати функції щодо справляння податків), долається самими сторонами без втручання

третьої особи – суду⁹². Застосування примусу в охоронному правовідношенні до учасників спору спеціально визначеним органом, уповноваженим здійснювати правосуддя, – характерна особливість судового порядку вирішення спору щодо правомірності рішення контролюючого органу у сфері оподаткування. Фактичною підставою починання процедури адміністративного оскарження рішення контролюючого органу є інше, ніж у контролюючого органу, уявлення платника податків щодо його податкового обов'язку та компетенції контролюючого органу при визначенні такого обов'язку, здійсненні заходів, спрямованих на його виконання. Процесуальною ж підставою є звернення платника податків із скаргою про перегляд рішення, яке, на його думку, суперечить законодавству або виходить за межі компетенції органу, що його прийняв. Із розпочинанням процедури адміністративного оскарження конфлікт, який виник між сторонами матеріального податкового правовідношення, переходить у площину процесуального врегулювання та отримує ознаки спору⁹³.

Досудове вирішення спору з податковим органом у різних країнах в цілому однакове та означає оскарження платником податків рішення податкового органу, прийнятого за результатами перевірки. Доцільно навести декілька прикладів особливостей системи адміністративного оскарження в різних країнах.

У США процедура адміністративного оскарження виведена за межі звичайної інстанції. На кожному етапі оскарження підрозділи апеляцій доводять платникові податків свою неупередженість, гарантують справедливий розгляд, також платники можуть представляти додаткові документи і факти в процесі розгляду скарг. У податковому законодавстві США відсутні строки розгляду скарг, а скарги щодо великих платників можуть розглядатися впродовж двох років. Загалом у ході апеляцій на користь платників задовольняється близько 85% скарг.

У Канаді створені широкі інформаційні можливості для платників податків. Інструкції з питань подачі заперечень та апеляцій

⁹² Усенко Є. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів / Є. А. Усенко. – Х. : Право, 2011. – 184 с.

⁹³ Податковий Кодекс України : постатейний коментар : у 2-х ч. Ч. 1 / за ред. проф. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011.

поширюються як на паперових носіях, так і в електронному вигляді. Існує можливість відновлення пропущених строків подачі скарг.

У Новій Зеландії орган з розгляду спорів з питань оподаткування є повністю незалежним від Податкового департаменту, що досить важливо для платників податків.

Досвід провідних країн світу у побудові системи адміністративного оскарження свідчить про значну увагу, яку приділяють цьому напрямку роботи як державні органи і службові особи, так і платники податків. Фактично рівень розвитку системи адміністративного оскарження у тій чи іншій країні свідчить про загальний рівень її економічних відносин та соціального благополуччя⁹⁴.

Правове регулювання порядку оскарження рішень податкових органів має велике значення. Від того, наскільки чітко він регламентований у законодавстві, залежить здатність платника податків дієво реалізувати своє право на оскарження неправомірних рішень податкового органу та дій його посадових осіб, добиватися захисту інтересів та відновлення порушених прав.

Серед характерних ознак адміністративного оскарження є те, що процедура вважається досить простою, в порівнянні з судовою. Платнику податків достатньо лише подати скаргу в податковий орган і чекати на її вирішення. Також, вільним є спосіб викладення скарги, що полегшує та прискорює її подання, не потребує спеціальних знань та витрат на звернення за правовою допомогою, а підстави для повернення скарги мінімальні. Цей спосіб також є швидким та рішення набирає чинності негайно та підлягає безумовному виконанню фіскальним органом нижчого рівня. Водночас слід відзначити, що до суду за захистом своїх прав можуть звертатися як платники податків, що оскаржують рішення, дії чи бездіяльність органів ДФС, так і самі контролюючі органи, що реалізують свої повноваження, надані їм законом, в разі несумлінного ставлення платників до виконання своїх обов'язків.

⁹⁴ Григорян Тетяна. Досудове врегулювання спорів із податковими органами / Тетяна Григорян, Євген Дмитренко // Незалежний аудитор. – 2012. – №10. – С. 62-66.

Варто виокремити наступні національні особливості досудових процедур в податковому регулюванні⁹⁵:

1) вони не передбачають участі у вирішенні спору суду і безпосереднє застосування санкцій відразу після виникнення конфлікту;

2) конфлікт долається діями самих учасників спору в режимі узгодження позицій фіскального органу і платника податків та зборів (обов'язкових платежів);

3) узгоджувальний характер зумовлює багаторівневість і обов'язкову поступовість рівнів вирішення спору, яка починається з фіскального органу, що є безпосереднім учасником податкового спору, та продовжується вищестоящими органами в ієрархії системи органів державної фіскальної служби;

4) апеляційне узгодження не означає закінчення податкового спору, оскільки після його завершення платник податків і зборів (обов'язкових платежів) може звернутися до суду і оскаржити рішення, дії (бездіяльність) фіскального органу, що буде означати продовження процедурного регулювання податкового спору.

Таким чином, процедура розгляду податкового спору в адміністративному порядку – правовий механізм, який полягає в поетапному розгляді скарги платника податку в системі фіскальних органів. Процедурою адміністративного оскарження рішень та дій органів державної фіскальної служби користуються лише платники податків, а органи фіскальної служби виступають як суб'єкт вирішення спору.

Платник податків, який вирішив оскаржувати рішення податкового органу, повинен пам'ятати, що до його скарги висунутий ряд вимог, недотримання яких призведе до відмови у її розгляді.

Необхідно звернути увагу на те, що у скарзі мають бути зазначені:

— найменування, місцезнаходження, а також адреса, на яку необхідно надіслати рішення за скаргою;

⁹⁵ Мінаєва К.В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів / К.В. Мінаєва // Форум права. – 2011. – №4. – С. 479-486.

— найменування фіскального органу, яким видано податкове повідомлення-рішення (дата і номер), назва податку, збору або штрафної (фінансової) санкції та сума;

— суть порушеного питання, прохання чи вимоги й обґрунтування незгоди платника податків;

— інформація про повідомлення чи неповідомлення відповідного податкового органу про подання скарги органу ДФС вищого рівня;

— підпис керівника юридичної особи або особи, яка виконує обов'язки керівника;

— перелік документів і розрахунків, що додаються до скарги.

Якщо скарга в інтересах юридичної особи – платника податку подається її представником, то до скарги долучається копія довіреності. Підпис представника на скарзі обов'язково має бути скріплений печаткою такої юридичної особи.

Адміністративне оскарження податкових повідомлень-рішень в Україні є дворівневим. Слід відзначити, що обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене податковим органом, є правомірним, покладається на органи ДФС України.

Важливо пам'ятати, що подана скарга зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань на строк від дня подання такої скарги до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. Впродовж зазначеного строку податкові вимоги не надсилаються, а сума грошового зобов'язання, що є об'єктом оскарження, вважається неузгодженою.

Особа, яка подала скаргу, має право:

— особисто викласти аргументи особі, що перевіряла скаргу, та брати участь у перевірці поданої скарги;

— ознайомитися з матеріалами перевірки;

— подавати додаткові матеріали;

— бути присутньою при розгляді скарги;

— користуватися послугами адвоката або представника;

— одержати рішення про результати розгляду скарги;

— висловлювати усно або письмово вимогу щодо дотримання таємниці розгляду скарги;

— вимагати відшкодування збитків, якщо вони стали результатом неправомірних рішень;

— відкликати подану скаргу в будь-який час до прийняття рішення за наслідками розгляду скарги.

Якщо платник вважає, що фіскальний орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання, то він має право звернутися до органу ДФС України вищого рівня зі скаргою про перегляд цього рішення, яка подається у письмовій формі з копіями документів, що платник податків вважає за потрібне надати.

Контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків, зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку.

Керівник (його заступник або інша уповноважена посадова особа) відповідного контролюючого органу може прийняти рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків понад 20-денний строк, визначений у пункті 56.8 статті Податкового кодексу, але не більше 60 календарних днів, та письмово повідомити про це платника податків до закінчення визначеного строку.

Якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом 20-денного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника (його заступника або іншої уповноваженої посадової особи), така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначених строків⁹⁶.

Варто наголосити, що рішення Державної фіскальної служби України, прийняте за розглядом скарги платника податків, є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене в судовому порядку. Поряд з цим, динамізм фіскальної політики в Україні свідчить про оновлення діючих процедур адміністративного оскарження повідомлень-рішень або інших рішень ДФС України. З приводу цього доцільно зазначити, що з 2016 року планується імплементація нового Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, який встановлює процедуру оскарження платниками

⁹⁶ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Редакція від 20.09.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

податкових повідомлень-рішень або інших рішень контролюючих органів під час адміністративного оскарження (Додаток В).

Важливо звернути увагу на строки, протягом яких платник податку має право звернутися до суду:

1) якщо платник податків попередньо оскаржував податкове повідомлення-рішення до контролюючих органів вищого рівня (про що йшлося вище), то він має право подати позов про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження – за днем отримання рішення ДФС України про результати розгляду скарги або днем, наступним за останнім днем строку, передбаченого для подання скарги на податкове повідомлення-рішення, якщо таку скаргу не було подано у зазначений строк;

2) якщо платник податків не вдавався до процедури адміністративного оскарження, він має право оскаржити податкове повідомлення-рішення протягом 1095 днів після отримання такого рішення.

Оскарження податкового повідомлення-рішення або інших рішень фіскальних органів в судовому порядку полягає у поданні платником податку позовної заяви про визнання недійсним або скасування оскаржуваного рішення до місцевого адміністративного суду. Якщо позовна заява відповідає всім установленим вимогам, суддя відкриває провадження у справі шляхом постановлення ухвали про відкриття провадження у справі. Податковий спір, як і будь-яка інша адміністративна справа, має бути вирішений місцевим адміністративним судом упродовж розумного строку, але не більше місяця з дня відкриття провадження у справі. Судовий розгляд справи складається зі стадій, зокрема: з пояснення представників платника податку та фіскального органу, дослідження судом доказів у справі, судових дебатів, прийняття судового рішення у справі⁹⁷.

Зважаючи на те, що чинне законодавство в окремих випадках є неоднозначним та суперечливим, продукується поява таких фактів, що одні й ті ж правовідносини у сфері справляння податків регулюються різними або одними й тими ж нормативно-правовими актами, однак

⁹⁷ Тетяна Мацюк. Розв'язання податкових спорів в Україні / Мацюк Тетяна // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.vkr.ua/content/files/country_profile_2014_ukr_167-170.pdf

по-різному. Важливо нагадати, що у разі коли норми Податкового кодексу України чи іншого нормативно-правового акта або коли норми різних законів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або фіскального органу, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і фіскального органу, рішення приймається на користь платника податків. Податкове законодавство ґрунтується на принципі презумпції правомірності рішень платника податку, коли є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Таким чином, право на адміністративне оскарження рішень контролюючих органів у сфері оподаткування є важливим та необхідним механізмом досудового врегулювання спору між платником податків та фіскальним органом. Вирішення таких спорів у межах адміністративного оскарження дає можливість зекономити час та сили, оминаючи процедури судового оскарження. У разі донарахування фіскальним органом необґрунтованих сум штрафних (фінансових) санкцій консультування спеціаліста з податкового права та оподаткування щодо стратегії й тактики процедури адміністративного оскарження є необхідним та доцільним, особливо у тих випадках, коли ймовірність звернення до суду зростає.

6.2. Податкове консультування як спосіб мінімізації ухилення від оподаткування

Державі для ефективного виконання своїх функцій потрібні фінансові ресурси. Успішне функціонування економіки будь-якої країни тісно пов'язане з оптимальним і стабільно-прогресуючим забезпеченням формування дохідної частини бюджету. Одним із основних факторів, що негативно позначаються на наповненні бюджету протягом тривалого періоду залишається таке явище як ухилення від сплати податкових платежів. Як свідчить практика адміністрування встановлених законодавством України податків і зборів, конституційний обов'язок платників податків щодо повної і своєчасної сплати податкових платежів виконується не завжди і не усіма суб'єктами оподаткування. Часто це відбувається з причин нерозуміння громадянами глибинних аспектів такого обов'язку та

недостатнього рівня їх інформування щодо важливих наслідків та ефектів оподаткування для держави та суспільства.

Ефективність впливу фіскальних інструментів на протидію виникнення такого явища як несплата податкових платежів значно підсиляться за рахунок підвищення рівня розвитку податкового консультування та інформування платників податків.

Фіскальна політика України за останні роки часто перелаштовувалась на новий лад і сьогодні перебуває в стані реформування та характеризується певною нестабільністю. Всі ці явища в комплексі з похідними від них розширюють спектр підстав для вчинення платниками податків дій націлених на несплату податкових платежів. Тому досить важливо сьогодні вживати заходи на випередження таких подій, до яких відноситься і податкове консультування. Саме інформування та обізнаність платників податків можуть стати каталізатором на шляху до стабілізації та дієвого функціонування податкової системи України⁹⁸.

В загальній фіскальній практиці визнаються такі **причини ухилення від оподаткування**:

- погіршення фінансового становища бізнесу та населення;
- складність у розрахунках податкових сум;
- особливості податкової системи та податкової політики, що проводиться в країні;
- нераціональна структура оподаткування;
- недосконалість юридичної техніки податкового законодавства;
- низький рівень інформатизації та кваліфікації в сфері боротьби з податковими правопорушеннями;
- недостатня захищеність працівників органів контролю при виконанні ними службових обов'язків⁹⁹;
- недостатній рівень здійснення інформаційно-консультаційної роботи в сфері податків та оподаткування;

⁹⁸Ткачик Ф.П. Необхідність розвитку податкового консультування в Україні / Ф.П. Ткачик // Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів: тези доповідей VI науково-практичної конференції. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2014 р. – 256 с.

⁹⁹Варналій З.С. Шляхи детінізації економіки України та її особливості / З.С. Варналій // Банківська справа. – 2007. – №2. – С. 56-66.

— недостатній розвиток міжнародної співпраці в справах боротьби з податковою злочинністю та ін.

Але особливу увагу необхідно приділити морально-психологічним причинам, серед яких можна виокремити наступні: негативне ставлення до чинної податкової системи; низький рівень правової свідомості, обізнаності та культури населення; корислива мотивація та могутній власницький інстинкт, який особливо інтенсивно виявляється на рівні особистості; відсутність моральної відповідальності за ухилення від оподаткування; небажання в повній мірі сприймати платниками податків податкове законодавство¹⁰⁰.

Розглядаючи питання податкової свідомості слід зауважити, що її відсутність у вітчизняних платників податків зумовлена насамперед радянським досвідом справляння податків. Загальновідомо, що в соціалістичній системі господарювання процес адміністрування податків був надзвичайно простим і не потребував турботи з боку держави щодо формування та підвищення рівня свідомості платників податків у цій сфері. Завдяки такому підходу з боку держави до формування податкової свідомості, платники податків на цьому етапі розвитку податкових правовідносин не мають історичного досвіду суспільної свідомості, відповідних податкових традицій, а їх податковий менталітет характеризується схильністю лише до примусової сплати податків¹⁰¹.

Схеми ухилення від оподаткування характеризуються кількістю й різноманітністю. Деякі фахівці відносять до способів ухилення від оподаткування мінімізацію податкових зобов'язань і податкове планування¹⁰². Позиція ДФС України навпаки до схем мінімізації податкових зобов'язань відносить схеми зменшення податкових зобов'язань, схеми оптимізації податкових зобов'язань, схеми

¹⁰⁰Смірнова О.М. Податкове консультування: зміст і стан розвитку / О.М. Смірнова // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – № 2 (53). – С. 84-90.

¹⁰¹Десятнюк О.М. Відхід від сплати податків: сутність та соціально-економічні наслідки / О.М. Десятнюк, І.Л. Федун // Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу і статистики. – Тернопіль, 2011. – Вип. 9, ч. 3. – С. 94-99.

¹⁰²Воронкова О.М. Посилення протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування / О.М. Воронкова // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 2. – С. 42-52.

ухилення від оподаткування та схеми, що мають ознаки шахрайства (рис. 6.1).

Слід зазначити, що, з точки зору ДФС України, схеми зменшення податкових зобов'язань та схеми оптимізації податкових зобов'язань «формально» є законними, проте їх реалізація не є можливою без залучення інших суб'єктів господарювання і, як правило, спрямована на перенесення об'єкта оподаткування на інших осіб з меншими (пільговими) ставками оподаткування, нерезидентів, фіктивних суб'єктів господарювання. При цьому слід розрізняти законність здійснених операцій, пов'язаних з такими категоріями, і в ході здійснення документальних перевірок визнавати «зловживання» суб'єктом господарювання своїм правом, розмежовуючи діяльність на господарську й таку, що здійснюється без очевидного економічного змісту.

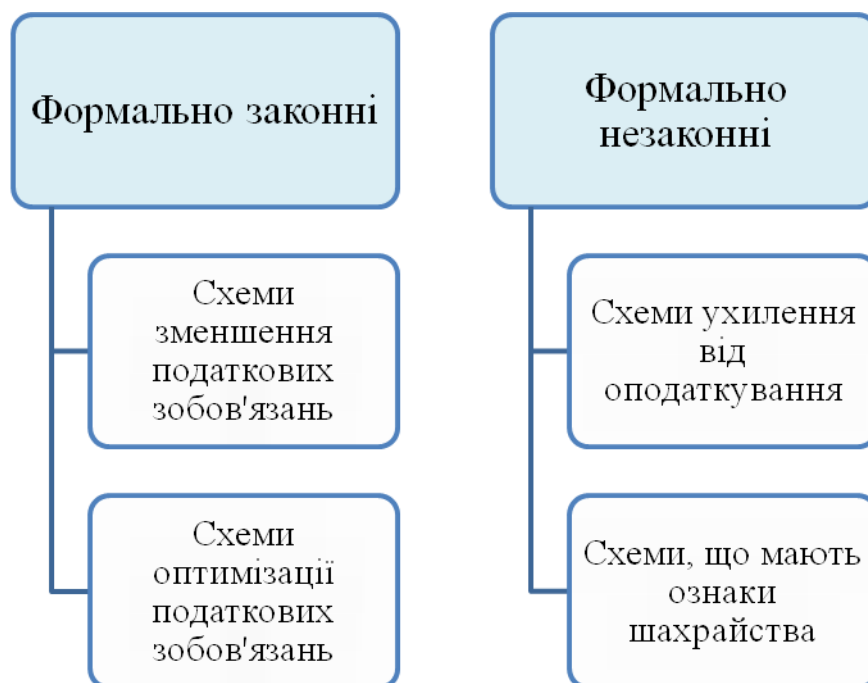


Рис. 6.1. Схеми мінімізації податкових зобов'язань

Тим не менше, останнім часом українське суспільство все ж таки робить кроки до переосмислення своєї ролі в державі як платника податків. Зокрема суб'єкти оподаткування все частіше цікавляться інформацією в органів Державної фіскальної служби щодо полегшених умов ведення та оподаткування своєї господарської діяльності.

З метою подолання корупції, ліквідації перешкод, що заважають створенню сприятливого бізнес-клімату, усунення непорозумінь у спілкуванні громадян із посадовими особами органів Державної фіскальної служби усіх рівнів працює антикорупційний проект «Пульс», який є індикатором якості взаємодії бізнесу та фіскальних органів. Створено всі умови для відкритого повідомлення платниками про неправомірні дії чи бездіяльність працівників відомства. Крім того, клієнти, які бояться наслідків звернення на сервіс «Пульс», мають змогу анонімно залишити інформацію, яка також обов'язково розглядається.

За фактами вчинення посадовими особами ДФС України злочинів у сфері службової діяльності правоохоронними органами в I півріччі 2015 розпочато 350 кримінальних проваджень, з яких 302 – за матеріалами підрозділів Головного управління власної безпеки ДФС України. В контексті цього, до суду направлено 22 протоколи про вчинення адміністративних корупційних правопорушень посадовими особами фіскальної служби (з них 17 – за матеріалами підрозділів власної безпеки). За результатами розгляду зазначених протоколів в судах за порушення вимог Закону України «Про засади запобігання і протидії корупції»¹⁰³ до адміністративної відповідальності притягнуто 16 осіб (з них за матеріалами підрозділів власної безпеки – 15).

Для з'ясування причин і обставин вчинення посадовими особами можливих корупційних та інших правопорушень у сфері службової діяльності в ДФС провели майже 2,4 тис. службових розслідувань і перевірок, за результатами яких до дисциплінарної відповідальності притягнуто 397 посадових осіб, 142 працівника звільнено.

Поряд з цим, підрозділами власної безпеки органів ДФС перевірено 148 повідомлень щодо можливих неправомірних дій посадових осіб, що надійшли на антикорупційний сервіс «Пульс», з них підтвердилися 21. За результатами перевірок до дисциплінарної відповідальності притягнуто 1 посадову особу, 12 особам винесено офіційні попередження про неприпустимість дій, які можуть призвести

¹⁰³ Закон України «Про засади запобігання і протидії корупції» від 07.04.2011 № 3206-VI / Редакція станом на 09.08.2015р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3206-17>

до порушень антикорупційного законодавства, та розпочато 2 кримінальних виробництва.

У рамках попереджувально-профілактичної роботи посадовим особам ДФС винесені 480 офіційних застережень про неприпустимість дій або бездіяльності, які можуть призвести до корупційних та інших правопорушень¹⁰⁴.

Кроком на випередження щодо мінімізації здійснення перевірок може стати обізнаність і поінформованість платників податків за допомогою податкового консультування. Воно повинно націлюватися на сумлінне виконання платниками обов'язку сплати податкових платежів і як наслідок, отримання від держави якісних суспільних благ в інтерпретації винагороди за такий сумлінний обов'язок. За розгортання таких подій високоюмовірним буде факт мінімізації мотиваційних чинників щодо пошуку та використання шляхів ухилення від оподаткування платником податку, оскільки він буде розуміти, що від рівня сплати податків до бюджету залежатиме рівень добробуту суспільства і його в тому числі. Тому ми можемо з упевненістю констатувати, що роль податкового консультування в цьому аспекті підвищить рівень податкової культури та грамотності платників податків, що вплине на їх рішення декларувати та сплачувати податкові платежі в повному обсязі. Підсилити цей ефект може ініціативність державних органів щодо витрачання і перерозподілу накопичених фінансових ресурсів в межах цільових призначень.

Говорячи про головну мету податкового консультування слід зазначити, що вона має проявлятися у формулюванні обґрунтованих роз'яснень та умінні донесення раціональних підходів щодо вирішення необхідного завдання чи ситуації, визначення шляхів і способів їх реалізації.

В Україні назріла реальна необхідність кардинальних змін у підходах до взаємовідносин між платниками податків та Державною фіскальною службою, наслідком яких стане підвищення рівня добровільності сплати податків.

¹⁰⁴ За фактами корупції в ДФС розпочато 350 кримінальних проваджень / За інформацією РБК – Україна // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.rbc.ua/ukr/news/faktam-korruptsii-gfs-nachato-ugolovnyh-proizvodstv-1436907658.html>

Для цього потрібно постійно проводити масово-роз'яснювальну роботу із платниками податків для підвищення податкової культури в суспільстві. На державному рівні розробити та запровадити загальнонаціональну програму формування податкової культури та податкової грамотності.

Працівники фіскальних органів повинні також широко використовувати методи впливу громадської думки на несумлінних платників податків, боржників бюджету. Розміщення в засобах масової інформації, на інформаційних стендах органів фіскальної служби та органів місцевої влади, фінансово-банківських установах, лікувальних закладах і будинках культури інформації щодо підприємств-боржників бюджету та їх керівництва має більший ефект, ніж заходи примусового стягнення платежів. Ці заходи будуть мати значний профілактичний та виховний вплив.

Отже, підвищенню рівня податкової культури платників податків в першу чергу сприятиме розвиток податкового консалтингу в сфері оподаткування.

Таким чином, для розвитку вітчизняного податкового консультування відкриваються значні перспективи. Тому основним завданням в цій сфері на сьогодні є подолання перешкод розвитку консалтингових послуг в оподаткуванні. Це варто було б зробити на основі зарубіжного досвіду. На нашу думку, податкове консультування в Україні потрібно розвивати на основі чітко визначеного місця та ролі податкових консультантів у відносинах між платниками податків, фіскальними органами та податковими консультантами в інтерпретації не лише аудиторів, юристів та бухгалтерів, а й професійних громадських об'єднань. Це сприятиме формуванню якісно нового рівня відносин між суб'єктами оподаткування і контролюючими органами в сфері оподаткування, націлених на свідоме розуміння декларування доходів і прибутків, і, як наслідок, появи не лише фіскальних, а й соціальних ефектів.

6.3. Використання консультаційних підходів в контексті мінімізації митних ризиків

Постійна робота з мінімізації митних ризиків – невід’ємна складова ефективного функціонування будь-якої організації, в тому числі фіскальних органів як системи з власною внутрішньою структурою та широкими зовнішніми зворотними зв’язками. І саме для мінімізації ризиків була створена система управління ризиками. Згідно з вимогами Кіотської конвенції, управління ризиком – основний базисний принцип сучасних методів митного контролю, який дає можливість оптимально використовувати ресурси митних органів, не зменшуючи ефективності митного контролю, звільняє більшість зовнішньоторгових операторів від надлишкового бюрократичного контролю.

Сучасний аспект реформування фіскальних органів в Україні має обов’язково націлюватись на освоєння та удосконалення митного консалтингу як фактора мінімізації митних ризиків та покращення соціальних показників розвитку України.

В Україні виникнення та необхідність надання об’єктивних консультацій в сфері реалізації митної політики пов’язане із мінливістю та неоднозначністю митно-податкового законодавства. У такій ситуації малому та середньому бізнесу досить важко самостійно прорахувати власну стратегію, направлену на збереження беззбитковості діяльності.

Розвиток системи управління ризиками на загальносупільному рівні – це необхідна передумова вирішення нагальних питань, що постають перед митними адміністраціями різних країн світу. Варто констатувати, що ризик – категорія об’єктивна, яка дозволяє регулювати взаємовідносини між особами та організаціями й іншими суб’єктами зовнішньоекономічних зв’язків. При цьому ризик доцільно розглядати через інтерпретацію поняття, що являє собою можливу небезпеку випадкового виникнення негативних наслідків. Поряд з цим, ризик завжди має суб’єктивний характер, оскільки виступає як оцінка особою вчинків, дій, як свідомий вибір з урахуванням можливих альтернатив. Альтернативність при цьому – необхідність вибору з

кількох найоптимальніших варіантів управлінських дій¹⁰⁵. Сутність митного ризику зводиться до ймовірності недодержання законодавства України з питань митної справи, а керування ризиком – це систематична робота з розроблення та практичної реалізації заходів запобігання і мінімізації ризиків, методики оцінки ефективності їх застосування, а також контролю за застосуванням митних процедур, яка передбачає безперервне оновлення, аналіз і перегляд наявної у митних органах інформації¹⁰⁶.

В Україні митні установи інформують зацікавлених осіб про митні правила, норми та умови переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України шляхом: опублікування в офіційних друкованих виданнях або поширення інформаційними службами відповідних державних органів і організацій; опублікування в друкованих засобах масової інформації або публічного оголошення через аудіо- та аудіовізуальні засоби масової інформації; безпосереднього доведення інформації до зацікавлених осіб (усно, письмово чи іншими способами); надання можливості ознайомлення з архівними матеріалами; оголошення під час публічних виступів посадових осіб.

Трансформація фіскальної політики сьогодні дозволяє суб'єктам митного оподаткування отримувати консультації з питань митного законодавства у Центрах обслуговування платників податків (ЦОПП), що функціонують при Державній фіскальній службі України.

Досліджуючи аспекти консультаційної діяльності ДФС важливо розглянути специфіку звернень на сервіс «Пульс», який є індикатором якості взаємодії бізнесу та фіскальних органів¹⁰⁷. Зокрема, що стосувалося практичного характеру звернень у 2014 році, можемо зазначити, що за податковим напрямком було надано 1815 консультацій а за митним – 176 відповідно (рис. 6.2).

¹⁰⁵Крисовата К. В. Вітчизняна практика та проблематика управління фінансовими ризиками митної системи України [Електронний ресурс] / К. В. Крисовата // Ефективна економіка. – 2013. – № 12. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2617>.

¹⁰⁶Здійснення митної справи : підручник [Текст] / за заг. ред. А. Д. Войцещука. – Хмельницький : видавництво «ІНТРАДА», 2011. – 552 с.

¹⁰⁷ Ткачик Ф.П., Крисовата К.В. Моніторинг діяльності фіскальних органів у сфері роз'яснення митного законодавства та мінімізації митних ризиків / Ф.П. Ткачик, К.В. Крисовата // Економіст. – 2015. – № 6. – С. 10-14.

Специфіка роз'яснень митної політики деталізувалася за наступними напрямками:

- щодо затримки митного оформлення;
- з приводу черг на митних постах та пунктах пропуску;
- щодо порушення митних правил;
- щодо роботи підрозділів ДФС України;
- щодо контрабанди;
- щодо корупційних дій тощо.

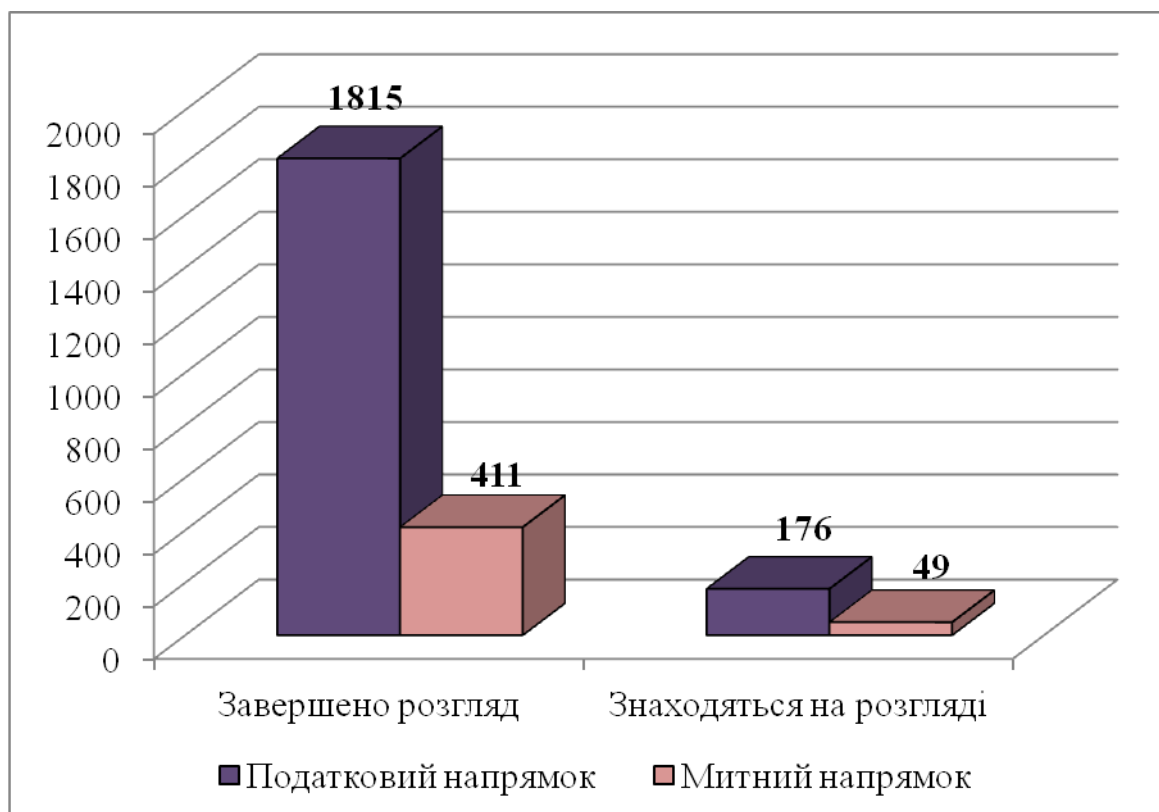


Рис. 6.2. Звернення на сервіс «Пульс» у розрізі податкового та митного напрямків у 2014 році

Також зазначимо, що про результати розгляду інформації клієнти повідомляються в режимі Call-back (працівник сервісу повідомляє про результати розгляду) невідкладно або протягом 1-3 робочих днів. Якщо інформація потребує додаткового розгляду, то загальний термін її опрацювання не перевищує 15 днів¹⁰⁸.

¹⁰⁸ Антикоруційний сервіс Державної фіскальної служби України «Пульс» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/others/puls->

На нашу думку, від ефективності надання роз'яснень з питань митного оподаткування залежить рівень задоволення фіскальних потреб держави та рівень навантаження на фіскальні установи щодо подолання наслідків порушення митного законодавства. Моніторинг контрольної діяльності фіскальних органів з питань дотримання положень митної справи свідчить про динаміку збільшення проведених перевірок і оглядів митними органами. Зокрема у 2014 році здійснено 406 документальних перевірок щодо дотримання платниками податків законодавства з питань державної митної справи, за результатами донараховано грошових зобов'язань на суму 84,7 млн. грн., з яких до бюджету надійшло 43,4 млн. гривень.

Аналітична складова митних правопорушень безпосередньо знаходиться під впливом різних ризик-факторів. Зокрема до числа негативних факторів, які можуть бути передумовою для вчинення митних правопорушень слід віднести наступні: сфера ризиків здійснення процедур митного контролю та митного оформлення; напрямки роботи по визначенню митної вартості товарів та їх класифікації; законодавча та нормативно-правова неврегульованість, а також адміністративні та організаційно-управлінські аспекти; питання напрямку роботи боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил; організація роботи з адміністрування митних платежів; соціально-правові фактори та вплив етично-психологічних аспектів (сумлінність); процедури організації контрольної-перевірочної роботи¹⁰⁹.

Запорукою підвищення ефективності митного контролю є впровадження сучасних ІТ-технологій. Вони сприяють спрощенню процедур, зменшенню часових нормативів щодо митного оформлення товарів та мінімізують корупційні ризики. Проте всі контрольні процедури можуть зводитися то простішого характеру в разі достатнього інформування та консультування суб'єктів господарської діяльності про особливості митно-податкового законодавства.

¹⁰⁹Пашко П.В. Застосування методів аналізу та управління ризиками в Держмитслужбі України / П.В. Пашко // Вітчизняний і зарубіжний досвід впровадження електронного декларування : збірник матеріалів науково-практичної конференції / за заг. ред. С. Чукут, О. Загвойської. – К., 2008. – 1128 с.

Враховуючи сучасні тенденції розвитку світової економіки та умови функціонування митної системи України, стратегічними пріоритетами консультаційної діяльності митних органів, в тому числі в контексті мінімізації митних правопорушень повинні стати наступні:

— модернізація засобів і методів митного контролю, наближення стандартів роботи митної системи України до європейських;

— поряд з проведенням навчальних програм по ознайомленню суб'єктів ЗЕД з митним законодавством, принципами роботи митних органів, необхідно активно реалізовувати механізм надання безкоштовних консультаційних послуг аудиторами та консультантами з питань митної справи згідно з європейськими стандартами;

— освоєння та удосконалення інформаційних технологій, які сприятимуть оперативній взаємодії між відповідними контролюючими та правоохоронними органами всередині держави і співпраці між фіскальними органами України та відповідними органами інших держав;

— створення максимально сприятливого середовища з можливістю отримання якісних консультацій для учасників зовнішньоекономічної діяльності з метою активізації здійснення ними експортно-імпорتنих операцій, а також реалізації транзитного потенціалу України;

— розвиток індивідуального підходу до консультування фізичними та юридичними особами одночасно з органами фіскальної служби, перенесення їм повноважень від аудиторів задля комплекснішого та ґрунтовнішого виконання покладених функцій та обов'язків;

— створення легкодоступного електронного блогу на сайтах митних органів з метою надання допомоги суб'єктам оподаткування та громадянам у отриманні правильної інформації з питань податків та митного оподаткування;

— зобов'язання осіб, які надають податкові та митні консультації нести відповідальність за правомірне роз'яснення фіскального законодавства разом з платником податку чи суб'єктом господарювання.

Таким чином можна зробити висновок про важливість наукової розробки понять та організацію ефективної системи управління ризиками під час здійснення митних формальностей, що підтверджується міжнародним і національним законодавством.

Розробка ефективної системи управління ризиками в митній діяльності, дозволить зменшити ризики зовнішньоекономічної діяльності, як з боку суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, так і з боку держави.

Підсилити ефекти в цьому контексті цілком здатні ефективні консультації з питань реалізації митної політики суб'єктами оподаткування, адже їх обізнаність покращить взаємовідносини з фіскальними органами на шляху до виконання головного завдання держави – накопичення бюджетних ресурсів.

Також ефективна робота фіскальних органів у галузі митного консультування та мінімізації митних ризиків дозволить вирішити наступні завдання:

- оптимізація ухвалень рішень при здійсненні митного оформлення і контролю, зниження суб'єктивного чинника;
- досягнення оптимального співвідношення між часом проведення митного контролю і його ефективністю;
- однакове застосування митного законодавства України, його узгодження з європейським та світовим;
- зміцнення законності і правопорядку у сфері зовнішньоекономічної діяльності;
- якісно новий рівень інформатизації митних підрозділів у структурі органів ДФС України тощо.

6.4. Соціально-психологічні аспекти покращення сервісу податкового консультування

Суспільство зацікавлене в розумінні кожним громадянином та підприємством своєї відповідальності за добробут держави, який можна поліпшити сумлінним виконанням своїх податкових зобов'язань. Завдяки стабільному наповненню бюджетів держави, місцевих рад, пенсійного фонду та фондів соціального страхування в умовах сприятливої економічної ситуації суб'єктів господарювання, всі інші проблеми вирішуватимуться значно краще. Становлення громадянського суспільства вимагає роз'яснення прав та обов'язків платників податків і зборів.

Фінансове та податкове право в Україні виступають однією з найдинамічніших сфер юриспруденції, що зумовлює необхідність

здійснення моніторингу змін у відповідному законодавстві. Потрібно також враховувати, що в Україні на даний час окремо існують податковий та бухгалтерський облік.

В контексті підвищення в суспільстві рівня ставлення до необхідності повного та своєчасного нарахування і сплати податків та зборів, а також розуміння їх необхідності для забезпечення життєдіяльності держави, надання кваліфікованої та дієвої консультативної допомоги платникам податків стало головним завданням податкового консультування.

Разом з тим даний вид послуг потребує вирішення теоретичних і практичних проблем організації і функціонування податкових консультантів України на основі міжнародного досвіду.

Приватне податкове консультування в Україні розвинене недостатньо. Тому важливо розглянути ґрунтовніше соціально-психологічні аспекти підвищення сервісу податкового консультування в органах Державної фіскальної служби України.

Пріоритетним завданням фіскальних органів на даному етапі розвитку держави є формування партнерських відносин з платниками податків. І саме надання компетентних податкових консультацій є одним із кроків досягнення цієї мети.

Насамперед, можливість отримання такої консультації повинна бути доступна усім платникам податків. З розвитком інформаційних технологій це дасть змогу швидко та ефективно надавати консультації будь-яким особам, незалежно від місця їх знаходження. При цьому нівелюється людський психологічний чинник, коли посадовець через певні свої уподобання чи навпаки неприязнь може не надавати чи надавати не компетентну консультацію, що в подальшому призведе до негативних наслідків для платника.

Податківці повинні створити всі необхідні умови та надавати дієву допомогу платникам податків в добровільному і своєчасному поданні податкових декларацій та повній сплаті податків. Вирішення таких задач є основою підвищення ефективності роботи ДФС України.

Наступним аспектом є врахування інтересів платника податків у роботі фіскальних служб, з метою зменшення адміністративного навантаження на них.

Важливим є вирішення питань щодо зменшення часу та витрат платників податків, пов'язаних із забезпеченням виконання вимог податкового законодавства. Це необхідно робити для забезпечення необхідних податкових надходжень за умов мінімальних видатків, кращого обслуговування платників та зростання довіри громадськості до роботи податкових органів.

Сам процес надання консультації має здійснюватися за сприятливого соціально-психологічного клімату. Тобто, певні фактори мають сприяти досягненню поставленої платником податків мети перед консультантом.

Зокрема, це:

- 1) довіра платника до податкового консультанта;
- 2) доброзичливість і ділові претензії;
- 3) вільне висловлювання думок щодо справ перевірок чи поведінки окремих осіб;
- 4) відсутність тиску з боку фіскальних органів;
- 5) високий ступінь емоційного включення та взаємодопомоги у ситуаціях, якщо є у цьому потреба;
- 6) відсутність напруженості й конфліктності у процесі консультування;
- 7) поліпшення матеріальних, технологічних та організаційно-управлінських умов тощо.

Також необхідно з акцентувати увагу на самому податковому консультанту. Особа, яка надає консультації повинна бути толерантна, стримана та розважлива. Платники податків – це особи різні за вдачею та характером, з різними питаннями, і тому необхідно враховувати такі особливості у розмові, при прийнятті тих чи інших рішень.

У контексті цього, необхідно змінити підходи до підготовки кваліфікованих спеціалістів у даній галузі. Податкові консультанти, окрім знання податкового, фінансового та іншого законодавства, повинні знати основи менеджменту у роботі з платниками податків, основні психологічні моменти, які можуть виникнути, задля усунення конфліктів.

Слід відзначити, що іноді податковим консультантам в ролі посередника вдається зробити набагато більше для вирішення конфлікту, ніж представникам конфліктуючих сторін. Для вирішення

конфліктної ситуації наявність податкового консультанта є надзвичайно важливою, швидше за все, в психологічному плані, оскільки дозволяє учасникам конфлікту, незважаючи на взаємні поступки дійти компромісу. Основними принципами податкового консультанта у регулюванні податкових спорів та конфліктів повинні виступати наступні:

- конфліктуючі сторони повинні розглядати обраного ними консультанта для врегулювання конфлікту як справедливий вибір;

- податковий консультант повинен бути нейтральною особою, яка не втручається в конфлікт;

- конфліктуючим сторонам варто погодитися з присутністю податкового консультанта і використанням його рекомендацій при винесенні остаточного рішення;

- основна мета податкового консультанта в окресленому ракурсі – збір інформації, з'ясування проблеми, формування рекомендацій;

- податковий консультант повинен прагнути підтримувати кожену сторону, сприяти інтеграції висловлюваних сторонами точок зору по обговорюваній проблемі;

- податковому консультанту варто допомогти конфліктуючим сторонам вирішити, у чому вони можуть поступитися один одному і знайти компромісне рішення¹¹⁰.

Задля підвищення дієвості податкових консультацій, необхідно переглянути міри, які застосовуються по відношенню до податкового консультанта у разі надання некомпетентної консультації. Це підвищить рівень культури працівників даної сфери.

Якість і повнота застосування фіскальними органами зазначеного механізму співпраці мають прямий вплив на податкову поведінку платників податків.

Податкова дисципліна – важлива умова стабільного економічного і соціального зростання в державі. Розуміння цього спонукає державу в особі її фіскальних органів застосовувати певні інструменти направлені не лише на контроль і примус, але і на сприяння добровільній сплаті податків. Саме податкові консультації є першим етапом, коли платник достеменно ознайомлений з усіма нюансами

¹¹⁰ Виходець А. М. Культура і етика взаємовідносин податкових інспекторів з платниками податків [Скорочений варіант] / А. М. Виходець, Є. А. Кізілова. – К., 1999.

законодавства зможе сформуватися як сумлінний платник. Початком такої діяльності є формування позитивної податкової культури платників податків. Однак це є лише передумовою для добровільної сплати податків. Для платника, що вирішив сплатити податки, фіскальними органами мають бути створені зручні умови, які б дозволяли швидко та зручно виконувати обов'язки¹¹¹.

Реалізація інтересів платників податків у громадянському суспільстві спирається на податкові права, які в процесі поширення податкової культури та розширення обсягу прав і свобод платників, підвищення рівня їхнього захисту є безперечною умовою забезпечення прав та обов'язків, гарантією дотримання законності в процесі оподаткування.

Податкова культура – складова культури взагалі як продукту національного духу, своєрідності історичних умов і народних звичаїв, хоч до певної міри і допускає вплив іноземних запозичень та еволюцію з плином часу; етично й інтелектуально обумовлена форма суспільної свідомості та законослухняності, котра проявляється в ставленні до оподаткування з боку учасників податкового процесу, зокрема платників.

Невід'ємною складовою і умовою успіху податкового менеджменту на всіх етапах його підготовки і здійснення є гласність, суспільна підтримка і постійний зворотній зв'язок між суб'єктами оподаткування щодо форм, обсягу, мети, змісту, часу та методів організації податкового інформаційного процесу.

Платник податків повинен бачити у працівниках фіскальних органів не супротивників, а партнерів по податковому процесу, і саме цим зобов'язані керуватися посадові особи ДФС України у проведенні періодичних податкових та інформаційних кампаній, присвячених черговим змінам податкового законодавства, прийому звітності і декларацій, створенні гнучкої і мобільної системи якісного інформаційного сервісу, наданні необхідної методичної і консультативної допомоги.

¹¹¹ Олейнікова Л.Г. Створення умов та сприяння добровільній сплаті податків як елемент удосконалення податкової політики України / Л.Г. Олейнікова // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – №4(8). – С. 273-278.

Податкову культуру в інституціональному аспекті можна визначити як переконання, цінності, знання, які передбачають своєчасну сплату податків і обов'язкових відрахувань відповідно до умов чинного законодавства держави. Рівень податкової культури проявляється через податкову дисципліну. Податкова дисципліна формує та розвиває етичні і фінансові здібності платників податків стосовно виконання його податкових зобов'язань. Для розвитку національної податкової системи держава повинна надавати всебічну інформацію стосовно надходження та витрат коштів платників податків, застосовуючи сучасні Інтернет-технології. Така інформаційно-аналітична підтримка буде стимулювати певну суспільну свідомість та підвищувати рівень соціальної відповідальності суб'єктів господарювання.

В умовах стратегічного реформування фіскальної політики окрема увага приділяється неформальним інституціям. Неформальні інституції включають інформаційно-аналітичну роботу та створення сервісних послуг для платників податків: консультаційні центри, сервіс «пульс», безкоштовне надання електронних ключів для подання звітності платників податків, роз'яснювально-виховна робота серед молоді¹¹². Проведення активної роз'яснювальної роботи органами ДФС України, різнопланових соціальних проектів на телебаченні та радіо дозволить підвищити рівень податкової обізнаності громадян та сформувати певну податкову культуру в суспільстві.

В останні роки основні зусилля ДФС України зосереджуються на наступних завданнях:

- вдосконалення процедур і механізмів адміністрування податків;
- покращення організаційної структури ДФС;
- формування законодавчих ініціатив щодо гармонізації відносин з платниками податків;
- забезпечення максимальної автоматизації процесів адміністрування податків;
- модернізація ДФС на основі світового досвіду функціонування податкових служб, особливо країн Євросоюзу;

¹¹² Коваленко Ю. М. Неформальні норми фінансового сектора економіки : економічна ментальність та інституційна довіра / Ю.М. Коваленко // Економічна теорія – 2011. – № 2. – С. 58-68.

— підвищення рівня правової роботи в органах ДФС.

Всі ці моменти мають безпосереднє відношення до податкової культури, морально-етичного рівня українського суспільства загалом.

Слід відмітити, що рівень демократії залежить від рівня свободи, а рівень свободи – від рівня культури. Саме тому, поняття «культура податківця» є чинником не тільки політичним, а й економічним. Адже від нього залежить покращення партнерських стосунків з платниками податків. Тому формування податкової культури населення без зростання культури і професіоналізму працівників податкових органів не можливе. Клопітка робота усіх підрозділів фіскальних органів, відкритість та доступність, прагнення до конструктивного діалогу – це основний набір складових успіху у формуванні податкової культури¹¹³.

Підсумовуючи, потрібно наголосити на тому, що податкова культура характеризується умовами реалізації прав та рівнем виконання обов'язків усіх суб'єктів податкових відносин – держави, податкових органів та платників податків. Саме із співпраці та взаємодовіри між усіма учасниками податкових відносин розпочинається формування податкової культури, належний рівень якої дасть можливість проведення дієвих реформ. Тому розробка теоретико-методологічного підґрунтя розвитку податкової культури і в подальшому залишатиметься актуальним напрямом досліджень у сфері оподаткування.

¹¹³ Письменний В.В. Податкова культура в умовах демократизації суспільства / В.В. Письменний // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – 2005. – №10. – С. 231–239.

Навчальний тренінг

Контрольні запитання

1. Проконсультуйте про особливості адміністративного оскарження рішень фіскальних органів
2. Опишіть процедуру врегулювання податкових спорів у судовому порядку
3. Охарактеризуйте основні причини ухилення від оподаткування та зазначте заходи їх мінімізації
4. Розкрийте сутність митних ризиків та консультаційні прийоми їх мінімізації
5. Висвітліть соціально-психологічні фактори податкового консультування

Теми рефератів

1. Податкова медіація як спосіб попередження і врегулювання податкових спорів
2. Особливості функціонування податкових судів у США
3. Ідентифікація понять «ухилення» та «уникнення» від оподаткування
4. Пріоритети розвитку митного консалтингу в Україні
5. Формування етикету у партнерських відносинах між платниками податків, податковими консультантами та фіскальними органами

Тести

1. Контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків, зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом:

- А) 10 календарних днів;
- Б) 15 календарних днів;
- В) 20 календарних днів;
- Г) 30 календарних днів.

2. До морально-психологічних причин ухилення від оподаткування не належить:

- А) Негативне ставлення до чинної податкової системи;
- Б) Низький рівень правової свідомості, обізнаності та культури населення;
- В) Нераціональна структура оподаткування;
- Г) Відсутність моральної відповідальності за ухилення від оподаткування.

3. Якщо платник податків не вдавався до процедури адміністративного оскарження, він має право оскаржити податкове повідомлення-рішення в судовому порядку протягом:

- А) 365 днів після отримання такого рішення;
- Б) 730 днів після отримання такого рішення;
- В) 1095 днів після отримання такого рішення;
- Г) 1825 днів після отримання такого рішення.

4. Податкова дисципліна формує та розвиває

- А) Етичні і фінансові здібності платників податків;
- Б) Морально психологічні та корисливі інстинкти;
- В) Етичні та корисливі здібності;
- Г) Процедурні способи прийняття рішень.

5. Особа, яка надає податковій консультації повинна бути:

- А) Толерантна, агресивна та розважлива;
- Б) Толерантна, стримана та розважлива;
- В) Ввічлива, неконкретна та розумна;
- Г) Толерантна, розважлива та безвідповідальна;..

Ситуаційні завдання:

Ситуація №1.

У відділі митного оформлення митниці, яким Ви керуєте виникла конфліктна ситуація.

Під митним контролем знаходиться імпортований товар з 15.10.2015 р, мита вартість якого становить 15000\$. Митне оформлення здійснено 15.11.2015 р. Затримка митного оформлення виникла з вини митних органів. Курс долара станом на 15.11.2015 р. складає 1\$=24,41 грн.

Завдання:

1. Опишіть можливі причини конфлікту, проаналізуйте помилки в діях начальника відділу.
2. Назвіть, які дії і заходи можна застосувати керівнику відділу щодо винної посадової особи митного органу у випадку виставлення фінансових претензій зі сторони власника товару?
3. Вкажіть заходи, які Ви як керівник застосуєте для попередження виникнення конфліктної ситуації?
4. Назвіть способи профілактики конфліктних ситуацій.
5. Визначте загальну суму митних платежів.

Ситуація №2.

Платник податків (ПП «Вулик», код ЄДРПОУ 36030405) отримав акт № 132/15-7 та повідомлення рішення №0001321507/0 від 10.03.2015р. про те, що він несвоєчасно заплатив задекларовану суму ПДВ до сплати (5000 грн.) за звітний місяць – січень 2015 року. Проте, згідно даних квитанції, сума сплати зазначеного платежу відбулася 02.03.15р. (квитанція №12506 від 02.03.2015р.).

Як виявилось згодом, невчасне перерахування коштів на рахунок податкового органу відбулося з вини банку (довідка №44/21а від 17.03.2015р.). У зв'язку з цим, необхідно допомогти платнику податків скласти скаргу на скасування податкового повідомлення рішення.

Додаткові відомості:

Юридична адреса: вул. Львівська, 4в, м. Тернопіль, 46000;

Директор: Воронко Надія Павлівна, ідент. код: 3005882944;

Свідоцтво про реєстрацію платника ПДВ: № 200048333 від 16 лютого 2013 року;

Індивідуальний податковий номер: 360304085665.

РОЗДІЛ 7

ПЕРСПЕКТИВИ І НЕОБХІДНІСТЬ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ

*Найкраще визначення цілі: мрія, яка має
здійснитись у точно окреслений термін.*

Харві Маккей

7.1. Проблеми формування законодавчого підґрунтя податкового консультування

В світовій практиці інститут податкових консультантів є одним з важливих елементів податкової системи країни. Водночас, у світі існують два напрямки щодо організації податкового консультування: державне регулювання та саморегулювання¹¹⁴.

В Європейському Співтоваристві на сьогодні йде достатньо широка дискусія з приводу гармонізації «вільних» професій (до яких належить податковий консультант) в межах Євротовариства. Проте ні захисники системи «державного регулювання», ні захисники «саморегулювання» доки не змогли переконати в перевагах однієї з цих систем з точки зору захисту прав платника податків. В Україні проблема становлення інституту «податкових консультантів» також є дискусійною. Проте слід зазначити, що в 2001 році в Україні була створена Спілка податкових консультантів, а з 2004 року професію «консультант з податків і зборів (податковий консультант)» введено до Державного класифікатору професій України.

Прийняття Закону України «Про податкове консультування в Україні» певною мірою означатиме, що в Україні запроваджується система державного регулювання такого виду діяльності. Разом з тим, слід зазначити, що на даний час в Україні питання податкового консультування є предметом діяльності юридичних, адвокатських, аудиторських та інших господарюючих суб'єктів. Між тим, із змісту

¹¹⁴ Висновок на проект Закону України «Про податкове консультування в Україні» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=32997&pf35401=128153>

проекту та документів, які додаються до нього неясно, чи зможуть вони провадити податкове консультування як складову аудиторських чи юридичних послуг. Таким чином у проекті доцільно конкретизувати права зазначених суб'єктів в сфері податкового консультування, а також узгодити ці положення з нормами Податкового кодексу України, Господарського кодексу України, законів України «Про аудиторську діяльність» та «Про адвокатуру» тощо.

Проблеми формування законодавчого підґрунтя податкового консультування сьогодні вимагають прискіпливого ставлення до формування нормативно-правового базиса, зокрема проекту Закону України «Про податкове консультування в Україні».

Важливо зазначити, що зазначений проект закону містить таку статтю, як «*висновок з податкового консультування*», в якій доцільно б було визначити основні положення, які має містити окреслений висновок. Можливо за аналогію слід взяти певні положення, які містить подібна стаття щодо аудиторського висновку в Законі України «Про аудиторську діяльність». В іншому випадку слід визначити, що зазначений висновок складається податковим консультантом у вільній формі.

Потребує додаткового обґрунтування пропозиція щодо доцільності підтвердження податковим консультантом України висновку податкового консультанта іноземної держави. До того ж не зовсім зрозуміло, про яке офіційне подання установі, організації або господарюючому суб'єкту України висновку податкового консультанта іноземної держави йдеться, оскільки згідно з чинним законодавством України цей висновок не входить до переліку офіційних звітних документів.

Податковим консультантам забороняється безпосередньо займатися торговельною, посередницькою та виробничою діяльністю, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав. Але важливо уточнити, чи зазначена заборона поширюється на фірми, які створені податковими консультантами, чи ні.

Недостатньо обґрунтованою сьогодні є пропозиція щодо необхідного **п'ятирічного стажу** роботи для отримання права на

допуск до іспиту. Зауважимо, що для аудитора така вимога становить тільки три роки відповідного. Крім того, слід чітко визначити, про яку саме «післядипломну освіту (підготовку) в галузі оподаткування та зборів» йдеться, оскільки зазначене у проекті формулювання може при практичному застосуванні тлумачитися неоднозначно. Пропозиція за якою «податкові консультанти, які отримали сертифікат до набрання чинності проектом закону, мають право протягом року після набуття чинності цього Закону зареєструватися в Єдиному реєстрі податкових консультантів» потребує змістовного обґрунтування, оскільки неясно, за якими вимогами проходитиме така сертифікація та який кваліфікаційний рівень таких консультантів. Важливо зацентувати увагу саме на чітких процедурних аспектах.

Окремі права податкових консультантів потребують змістовної техніко-правової конкретизації, оскільки на практиці можуть трактуватись неоднозначно та призвести до порушення прав та інтересів як замовників так і інших суб'єктів. До них зокрема, належать наступні права:

- безперешкодно ознайомлюватись у будь-яких юридичних осіб з необхідними документами, матеріалами;

- одержувати письмові висновки фахівців з питань, що потребують спеціальних знань;

- бути присутнім при розгляді своїх скарг, давати пояснення щодо сутності поданих скарг;

- виконувати інші дії, що не суперечать чинному законодавству .

У проекті закону «Про податкове консультування в Україні» забороняється будь-яке втручання в практичне виконання податкового консультування, вимагання від податкового консультанта, посадових осіб і технічних працівників підприємств податкових консультантів відомостей, що становлять таємницю податкового консультування. Даний контекст при практичному застосуванні може тлумачитися неоднозначно. До того ж в проекті закону існує відповідна заборона щодо втручання в дії податкових консультантів стосується «представників органів державної влади та місцевого самоврядування, будь-яких осіб, які належать до засновницьких, адміністративних, керівних та контролюючих органів підприємств податкових консультантів».

Оскільки проект не містить чіткого визначення суті поняття «надання впевненості відносно податкової звітності», то неможливо оцінити доцільність запровадження обмежень, згідно з якими податкові консультанти, які виконують завдання з надання впевненості відносно податкової звітності на замовлення платників податків, не мають права надавати інші послуги з податкового консультування таким платникам податків та не можуть бути з ним пов'язаною особою.

Пов'язані особи визначені в Податковому кодексі України як юридичні та/або фізичні особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють, з урахуванням певних ознак (табл. 7.1)¹¹⁵.

Таблиця 7.1

Ознаки пов'язаності осіб та присвоєні їм коди

Норми пп.14.1.159 ст.14 ПКУ	Ознака	Код пов'язаності особи
Пп. «а»	Юридичні особи – у разі якщо одна з таких осіб безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків	501
Пп. «б»	Фізична та юридична особа – у разі якщо фізична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків	502
Пп. «в»	Юридичні особи – у разі якщо одна і та сама особа безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами таких юридичних осіб і розмір частки корпоративних прав у кожній юридичній особі становить 20 і більше відсотків	503

¹¹⁵ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Редакція від 20.09.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Продовження таблиці 7.1.

Пп. «г»	Юридична особа і особа, що має повноваження на призначення (обрання) одноособового виконавчого органу такої юридичної особи або на призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради	504
Пп. «г»	Юридичні особи, одноособові виконавчі органи яких призначені (обрані) за рішенням однієї і тієї самої особи (власника або уповноваженого ним органу)	505
Пп. «д»	Юридичні особи, в яких 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради призначено (обрано) за рішенням однієї і тієї самої особи (власника або уповноваженого ним органу)	506
Пп. «е»	Юридичні особи, в яких 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу та/або наглядової ради становлять одні й ті самі фізичні особи	507
Пп. «є»	Юридична особа та фізична особа – у разі здійснення фізичною особою повноважень одноособового виконавчого органу такої юридичної особи	508
Пп. «ж»	Юридичні особи, в яких повноваження одноособового виконавчого органу здійснює одна й та сама особа	509
Пп. «з»	Фізичні особи: чоловік (дружина), батьки (у тому числі усиновлювачі), діти (повнолітні, малолітні/неповнолітні, у тому числі усиновлені), повнорідні та неповнорідні брати і сестри, опікун, піклувальник, дитина, над якою встановлено опіку чи піклування	510

Поряд з цим, бажано передбачити у проекті, що таємницею податкового консультування становлять не лише питання, з яких

юридична чи фізична особа зверталися до податкових консультантів, а вся інформація, яка стала відома податковому консультанту в результаті здійснення діяльності по податковому консультуванню. Крім того, важливо визначити порядок розкриття такої інформації, наприклад, як це передбачено для банківської таємниці (статті 60 - 62 Закону України «Про банки і банківську діяльність»)¹¹⁶.

Серед інших проблем можна відзначити те, що проектом закону визначаються підстави припинення чинності кваліфікаційного сертифікату, до яких віднесено: *«встановлення неодноразових фактів низької якості податкового консультування»* та *«систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм та стандартів податкового консультування»*. Зважаючи на це та з метою уникнення суб'єктивного тлумачення зазначених підстав відносно того чи іншого податкового консультанта, доцільно в цьому ракурсі чітко визначити критерії *«низької якості податкового консультування»* та *«систематичного та грубого порушення чинного законодавства»*.

Також слід окреслити певний набір невирішених проблем щодо ефективної розбудови податкового консультування в Україні, до яких відносяться наступні: обмеженість фінансових ресурсів юридичних та фізичних осіб; фактична відсутність законодавчо-нормативної бази податкового консультування в Україні; відсутність чітких принципів та морально-етичних норм податкового консалтингу; низький рівень фінансової грамотності та податкової культури вітчизняних платників податків і усіх суб'єктів податкових правовідносин; недостатній рівень довіри до податкових консультантів в частині збереження з їх сторони комерційної таємниці платників податків; існування корупційних явищ у фіскальних, судових та інших контролюючих органах тощо.

Поряд з цим, основною проблемою в сфері формування ефективної системи податкового та митного законодавства для цілей податкового консультування є висока частотність внесення змін та доповнень у вже існуючі нормативно-правові акти зазначеного профілю.

¹¹⁶ Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000р. № 2121-III / Редакція станом на 12.08.2015р. // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>

Таким чином, актуальність податкового консалтингу в Україні пов'язана з високою динамікою змін у податковому законодавстві. Окрім цього, необхідність участі фахівця, що кваліфікується на податкових правовідносинах, на кожному етапі взаємодії з фіскальними органами зумовлена, зокрема, багатогранністю та різноманіттям спірних питань, а також, неоднозначним трактуванням представниками фіскальних служб норм податкового законодавства.

7.2. Вплив податкового консультування на податкову культуру

Проблема підвищення рівня податкової культури вітчизняних платників податків, дотримання ними податкової дисципліни на разі набуває особливої актуальності. Наявність значного тіньового сектору, нелегальне працевлаштування, факти приховування доходів та інші негативні прояви ухилення від сплати податків в кінцевому підсумку може звести нанівець усі спроби реформування податкової сфери.

Разом з тим, податкова культура у суспільстві характеризується не лише ставленням платників податків до своїх конституційних обов'язків щодо сплати коштів у державну скарбницю, а також шанобливим ставленням працівників фіскальних органів до суб'єктів оподаткування, адже ефективність роботи будь-якої системи, насамперед, залежить від рівня кваліфікації працівників, від їхнього ставлення до професійної діяльності, від морально-етичних засад та особистих рис і характеристик.

Загальноприйняте визначення податкової культури важко ідентифікувати, проте аналіз праць різних вчених показав, що досить часто податкову культуру пов'язують із податковою дисципліною¹¹⁷, що полягає у дотриманні нормами податкового права та належному виконанні податкових правовідносин. Башинський І.А. визначає *податкову культуру* як складову політичної культури, правової культури, економічної культури, фінансової культури, а також дотримання норм етики у спілкуванні з працівниками податкових

¹¹⁷Виходець О.М. Організаційна культура взаємовідносин підприємств з державною податковою службою: Монографія / О.М. Виходець. – О.: Олтех, 2009. – 98 с.

служб¹¹⁸. Крім цього, наведено такі визначення зазначених елементів податкової культури:

— політична культура – усвідомлення громадянами всієї важливості для держави сплати податків;

— правова культура – знання своїх прав та обов’язків у процесі їхньої сплати;

— економічна культура – досконале знання та безумовного виконання податкового законодавства та підзаконних нормативно – правових актів;

— фінансова культура – своєчасне подання бухгалтерської та податкової звітності.

Слід зазначити, що *податкова культура* – це рівень розвиненості податкових відносин, які ґрунтуються на професіоналізмі, відповідальності, правових знаннях представників законодавчої і виконавчої влади, що забезпечує відповідну соціально-активну і культурно-етичну поведінку платників податків.

Поряд з цим *податкову культуру* також розглядають як рівень розвитку суспільства, виражений в існуючих нормах системи оподаткування, глибині податкових знань населення, умовах розвитку підприємництва, а також в усвідомленні необхідності виконання податкових зобов’язань¹¹⁹.

На нашу думку, **податкова культура** інтерпретується через призму категорій соціально-психологічного характеру, що мотивують платників податків до розуміння податкового законодавства та обов’язку сплати податкових зобов’язань з однієї сторони, а з іншої – створення належних, стабільних і справедливих умов оподаткування державними інституціями.

На податкову культуру в суспільстві впливає рівень розвитку податкового консультування, яке за допомогою новаторських підходів спроможне налагодити дієві партнерські відносини між платниками податків, фіскальними та іншими державними органами.

¹¹⁸Башинський І. А. Формування податкової культури в Україні / [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Arpdup/2011_2/2-5-1.pdf 1.

¹¹⁹Цимбалюк І. О. Податкова культура, як фактор дієвості податкових реформ / І. О. Цимбалюк // Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика: матеріали XVII Міжн. наук.-практ. конф. (29-30 травня 2012 р.) / відп. ред. Л.Г.Ліпич. – Луцьк: Волинська мистецька агенція „Терен”, 2012. – С. 225-227.

Взаємозв'язок податкового консультування і податкової культури відображено на рис. 1. Взаємозалежність даних дефініцій проявляється першочергово через комплекс таких факторів як сервісне забезпечення, консультаційна робота, умови співпраці, податкова грамотність тощо.



Рис. 7.1. Взаємозалежність податкової культури та податкового консультування

Перш ніж характеризувати сутність податкового консультування та його значення у формуванні податкової культури доцільно зазначити, що особливостями української податкової культури є:

1. Нестабільність та суперечливість податкового законодавства, в результаті чого платники податків не мають змоги безперервно ознайомлюватись з новими змінами в законодавстві і швидко реагувати на них.

Тому найбільше правопорушень у сфері оподаткування виявлено не з навмисних мотивів платників, а саме через недостатню їхню

поінформованість про нові чи ймовірні зміни в чинному законодавстві країни¹²⁰.

2. Взаємовідносини платників податків та фіскальних органів характеризуються односторонністю, що розрахована лише на примусове адміністрування податків.

Існують тенденції, коли фіскальні органи помилково вважають, що вони мають одне важливе завдання – збирання податків, а оподаткування часто розглядається як «божественна місія», яка виправдовує всі засоби.

3. Контролюючі органи у сфері оподаткування в своїй роботі не приділяють належної уваги методам, спрямованим на прищеплення та розвиток у платників податкової свідомості, орієнтованої на добровільну сплату податків.

4. Відсутність структурованого діалогу, компромісу між платниками податків та фіскальними органами.

5. Наявність випадків зловживання посадовими особами ДФС України своїм службовим становищем та неналежне виконання обов'язків.

6. Масштабні ухилення від сплати податку на доходи фізичних, що в тому числі, ілюструють податкові декларації українських бізнесменів, політиків та вищих чиновників тощо.

7. Порушення на практиці прав платників податків: на інформацію, на захист, на справедливе і рівноправне становище, на оскарження дій та рішень посадових осіб контролюючих органів, на конфіденційність.

Вітчизняне законодавство, що регулює податкові процедури, містить всі ці права, але питання про їх чітке визначення вимагають відповідних змін до діючих правил, а також більшої узгодженості в їх застосуванні на практиці.

8. Невисокий рівень професіоналізму та ймовірна нездатність податківців налагоджувати добрі стосунки з платниками податків, допомагати їм порадою, бути консультантом і водночас стежити за своєчасною сплатою податків.

¹²⁰Ручкіна В.М. Податкова культура в інституціональному аспекті розвитку податкової системи України / В.М. Ручкіна // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2013. – № 1. – С. 197-205.

Прикладом ефективних взаємовідносин між платниками податків і працівниками податкових органів є США, де податкова культура настільки глибоко вкорінена у свідомості кожного американця, що складається враження про її генетичне закріплення. Принцип неминучості та добровільності міцно закріпився у свідомості платників податків і інших розвинених країн. Наприклад, у Нідерландах добровільність сплати податків сягає 97%.

В Україні найбільш поширені консультаційні послуги у сфері економіки та в теорії управління. Щодо оподаткування, то консультування у цьому напрямі належить до сфери економіки і права, одночасно торкаючись проблеми управління фінансами.

В українському законодавстві 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. Зазначене визначення першочергово зосереджено на нормативних принципах та звуження кола податкових консультантів, проте часто у податковій практиці спостерігаються обставини що потребують ситуативного підходу або звернення до інших фахівців.

Поряд з цим варто погодитися з думкою А.Ю. Габреляна про те, що державні органи, уповноважені здійснювати податковий контроль, не повинні надавати платникам податків послуги з податкового консультування. Податкове консультування, визнане на законодавчому рівні як окремий вид економічної діяльності, повинно здійснюватися на платній основі незалежними особами, які мають на це відповідний дозвіл (сертифікат податкового консультанта). Відповідальність за надану консультацію повинна лежати на податковому консультантові, який надав рекомендацію. Водночас податкове консультування має здійснюватись не лише на платній основі, але й під наглядом держави. А саме: податкові консультанти повинні надавати свої консультаційні послуги на офіційних бланках суворої звітності. У цьому аспекті діяльність податкових консультантів має бути схожою на діяльність нотаріусів. Усі податкові консультації, які будуть надаватись клієнтові, повинні фіксуватися

офіційно з подальшим наданням їх копій державним контролюючим органам у сфері оподаткування¹²¹.

Після надходження зазначеної інформації та її накопичення податкові та митні органи повинні офіційно оприлюднювати найбільш вдалі приклади податкового планування у межах законодавства з метою демонстрації можливостей розумно та ефективно здійснювати податкові витрати, не вдаючись до незаконного ухилення від сплати податків. Також контролюючі органи повинні намагатися вносити пропозиції щодо усунення недоліків чинного законодавства у цьому напрямі. Це сприятиме, по-перше, підвищенню податкової культури платників податків шляхом відмови від ухилення від сплати податків та використання законної податкової оптимізації або податкового планування; по-друге, удосконаленню партнерських відносин між співробітниками структурних підрозділів ДФС України та платниками податків.

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, де законодавство про податкове консультування прийнято значно раніше ніж в Україні. Поряд з цим вітчизняну систему податкового консультування доцільно розвивати все ж таки на основі державного контролю та регулювання і чіткого визначення місця та ролі податкових консультантів (радників) у процесах удосконалення взаємовідносин фіскальних органів, держави і платників податків. Налагодження ефективного механізму функціонування податкового консультування в Україні спроможне знизити рівень ухилення від оподаткування, що в кінцевому результаті за умов цільового використання отриманих від сплати податків доходів до бюджету забезпечить ріст соціально-економічних показників, покращить добробут нації та рівень податкової культури.

¹²¹Габрелян А.Ю. Поняття та сутність дефініції «податкове консультування» / А.Ю. Габрелян // Держава і право. Юридичні і політичні науки. – 2013. – Вип. 59. – С. 270-276.

7.3. Необхідність розвитку податкового консультування та його користь для платників податків

Останнім часом світова практика підтверджує важливість діяльності податкових консультантів. Є один важливий момент, який при цьому повинен враховуватися – це насиченість процесу оподаткування конфліктним потенціалом між фіскальними органами та платниками податків. Ці конфлікти викликаються, в кінцевому рахунку, об'єктивними протиріччями між фіскальними інтересами держави, що потребує коштів для виконання своїх загальних функцій, і особистими інтересами платників податків, які намагаються максимізувати грошовий результат своєї діяльності, де податкове навантаження утворює важливу складову, протидіючу цьому прагненню.

Однак необхідно мати на увазі тут і важливу роль суб'єктивного фактору. Наприклад, спочатку авторами правових норм для оподаткування були, як правило, представники фінансово-податкових служб, які розробляють відповідні законопроекти, а працівники податкових органів у своїй щоденній професійній діяльності керуються цими податковими законами (нормами). Для платників податків ж вирішення питань, пов'язаних зі сплатою податків, – лише одна зі складових в сукупності їх справ і турбот.

Реальність така, що податкова законність для багатьох – книга з сімома печатками, а мова юриспруденції не кожному зрозуміла. Бувають випадки, коли навіть фахівцям важко розібратися в тій чи іншій податковій ситуації та податковій нормі. На цій основі через неправильне розуміння, непорозуміння і неналежне застосування правових норм виникають різні податкові конфлікти, причому як з вини платників податків, так і з вини податкових органів. Особливо гостро це відчувається після змін в нормативній базі оподаткування, наприклад, в результаті проведення фіскальної реформи, коли платник податків зобов'язаний враховувати у своїх рішеннях всі зміни з моменту їх вступу їх в силу, коли перевіряючому працівнику ДФС України в дійсності на це відведено, принаймні, термін до кінця першого податкового періоду.

У зв'язку з цим податковому консультанту відведена роль компромісного фактору в умовах явної нееквівалентності на шляху інформування учасників податкових відносин.

У загальному випадку можна було б сказати, що навряд чи знайдеться країна, де державні органи стягуючи податки, змогли б цілком уникнути конфліктних ситуацій між сторонами податкових відносин. В контексті цього зазначити, що при однакових рисах загальної суті проблеми податкових конфліктів у різних країнах істотно розрізняються шляхи і способи їх запобігання (профілактики) і подолання, законні підстави та суспільно-правова культура їх вирішення, а також процедури їх розгляду. У Німеччині центральне місце в вирішенні податкових конфліктів відведено податковим консультантам¹²².

Постає необхідність виявлення, в чому конкретно полягає роль і завдання податкових консультантів і в чому може бути користь від такого виду діяльності:

По-перше, споживачами послуг податкових консультантів в першу чергу є представники малого та середнього підприємництва в особі приватних підприємців і комерційних організацій. На другому місці серед клієнтури стоять приватні особи (наймані працівники, орендодавці, вкладники, пенсіонери, спадкоємці та ін.) І некомерційні організації, що мають некомерційні доходи, що підлягають оподаткуванню.

По-друге, податкові консультанти пропонують своїм клієнтам (платникам податків) на договірній основі послуги, які допомагають їм своєчасно і якісно виконати свої податкові обов'язки. З приводу малого та середнього бізнесу податкові консультанти зазвичай ведуть для своїх клієнтів бухгалтерський облік і складають фінансову та податкову звітність, ведуть розрахунок заробітної плати, що їм, як правило, економічно вигідніше, ніж тримати штатного бухгалтера чи податкового менеджера. Зрештою, податковий консультант несе відповідальність за виконану роботу, може бути змушений до відшкодування нанесених клієнту збитків при обов'язковому

¹²² Буссе Р. Податкове консультування і його громадська вигода: досвід Німеччини / Р. Буссе // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://oriental-group.com.ua/news-read_ua.php?id=37

страхуванні від їх настання. Вигода для платника податків тут очевидна.

Однак у цій системі є вигода і для фіскальних органів та інших відомчих організацій. Досвід показує, що якісне податкове консультування, без сумніву, сприяє підвищенню ефективності справляння податків та соціальних відрахувань, а також покращенню діловодства у фіскальних органах та інших контролюючих органах в сфері оподаткування. Для прикладу зазначимо, що в Німеччині регулярно (щорічно) спільною постановою податкова адміністрація заохочує використання платниками податків послуг податкових консультантів, відсуваючи термін подання річних податкових декларацій на 4-7 місяців.

У зв'язку з цим слід зазначити, що в Німеччині, за винятком сільського господарства, немає спрощеного режиму оподаткування, як наприклад, в Україні. Можна припустити, що завдяки саме налагодженій системі податкового консультування немає необхідності у введенні подібного режиму з метою зменшення у суб'єктів малого підприємництва навантаження, пов'язаного з адмініструванням податків¹²³.

Зрештою, не можна нехтувати і психологічною складовою, яка проявляється в тому, що податковими консультантами за фахом своєї діяльності опосередковано проводиться так званий «зовнішній контроль» якості роботи контролюючих органів у сфері оподаткування.

По-третє, клієнти, як правило, звертаються до податкового консультанта не тільки для належної підготовки необхідної документації щодо подання у контролюючі органи. Вони пов'язують з роботою податкових консультантів і свою впевненість у тому, що останні, найбільш повно враховуючи обставини та специфіку клієнтських справ, своїм активним завбачливим консультативним впливом «попереджають» їх як від переплати, так і від недоплати податкових платежів. Важливе місце для клієнтів, які ведуть комерційну діяльність, займає податкове планування з метою мінімізації податкового навантаження в дозволених законом межах або

¹²³ Проблеми розвитку податкової політики України та оподаткування : монографія / за заг. ред. проф. Ю.Б. Іванова. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2007. – 448 с.

її оптимізації в контексті інших господарських цілей. Досвід показує, що попит на такі послуги різко зростає в умовах назрівання фіскальних реформ, коли часто розглядаються питання про доцільність прийняття певних рішень: до набрання чинності нових правових норм, або після того. Особиста користь для платника податків від такої консультації очевидна. Щодо суспільної (державної) користі від подібної діяльності можуть виникати сумніви. Вони зустрічаються найчастіше з боку представників фіскальних органів та в окремих випадках з боку науки¹²⁴.

Завдання податкового консультування полягає в тому, щоб з урахуванням конкретних правових та фінансово-економічних умов просвітити клієнта відносно оподаткування при знаходженні оптимальних рішень для проведення його господарської діяльності. Кваліфікований консультант вказує на наявні податкові пільги та доцільність їх використання, розраховує для клієнта можливі альтернативні дії з погляду загальноекономічної вигідності чи розсудливості з урахуванням рівня кінцевого податкового навантаження. Результатом такого консультування може бути і застереження клієнта від непродуманих кроків, так як переслідування цільової функції мінімізації податкових платежів як такої без урахування супроводжуваних нею непрямих факторів в цілому може привезти до збитку. З приводу цього доречно зазначити про загальновідому істину, що чисто математичне рішення однофакторної цільової функції мінімізації податкового навантаження може привезти до абсурдного висновку про необхідність припинення платником податку всякої господарської діяльності.

Законодавець, вводячи різні податкові пільги, зазвичай хоче стимулювати платників податків на певні дії для досягнення якихось загальнодержавних цілей. Яскравим прикладом можуть служити надані в «нових» землях Східної Німеччини в дев'яностих рр. податкові пільги з метою залучення капіталовкладень в ці райони. Державна користь податкового консультування в цьому напрямку також очевидна.

¹²⁴ Rose G. Налоговое консультирование и наука: Сборник публикации, Берлин: Изд-во «Erich Schmidt Verlag», 2006.

У Німеччині існують загальновизнані принципи оподаткування, відображені в Конституції. Один з них - справедливість справляння податків. Якісне податкове планування, безсумнівно, сприяє здійсненню цього громадського принципу.

Виявлення недоопрацювань у нормативно-правовій базі оподаткування в результаті податкового консультування, незважаючи на можливу первинну вигоду для платника податків, в кінцевому підсумку, призводить до їх виправлення. Таким чином, податкове консультування, часом, навіть всупереч власному бажанню сприяє підвищенню якості роботи законодавця.

По-четверте, податкових консультантів в європейських країнах прийнято вважати невід'ємною складовою частиною системи правосуддя в галузі податкового права. Консультанти зобов'язані на основі відведених їм повноважень, дотримуючись загальновизнаних норм професійної етики, представляти, захищати і оскаржувати законні інтереси та права своїх клієнтів перед податковими органами та правосуддям. Значне місце тут займає досудова процедура розгляду податкових спорів, що дозволяє утримувати витрати клієнтів на правовий захист в розумних межах. Специфіка податкового права та його переплетення з економкою і звітністю зміцнили позиції податкових консультантів в цій галузі.

Правовий захист своїх співгромадян – один з вищих принципів демократичного суспільства. Податкові консультанти, поза всяким сумнівом, грають тут суспільно важливу роль.

По-п'яте, податкові консультанти як фахівці в галузі оподаткування в змозі спілкуватися з представниками податкових органів майже на одному рівні. Тим самим податкові консультанти покликані та здатні виступити в якості посередника між платником податків і податковим органом, як в об'єктивному, так і в суб'єктивному плані, не ігноруючи при цьому своїх вищезазначених функцій. У міжнародному аспекті роль податкового консультанта саме в якості посередника між податковими органами та платниками податків була позитивно оцінена експертизою Форуму з податкового адміністрування при ОЕСР в січні 2008 р¹²⁵. Розбіжності та проблеми між податковим органом і платниками податків, які не дійшли до

¹²⁵ Study into the Role of Tax Intermediaries/ OECD, 2008.

податкового спору, можуть вирішуватися на діловому рівні, відсуваючи емоційні аспекти конфлікту на задній план. Відповіді на запитання та запити, сформовані посадовими особами на адресу платника податків, останніми сприймаються з певною неоднозначністю та незрозумілістю. За участю податкового консультанта для податкового органу часто відпадає необхідність викласти платнику податків суть того чи іншого нормативного положення. Відносини між фінансово-податковими органами і податковими консультантами в Німеччині в загальному плані відрізняються ще й тим, що сторони дотримуються принципу взаємоповаги і взаємного розуміння відведених ними ролей в системі оподаткування. Що досить важливо для української системи оподаткування.

Така робота принесе користь як для платника податків, так і для держави. З приводу державної або суспільної користі податкового консультування слід вказати на вже згадане підвищення ефективності роботи фіскальних органів та на просвітницьку роботу податкових консультантів серед платників податків в галузі податків і оподаткування.

По-шосте, поряд з послугами, безпосередньо пов'язаними з оподаткуванням, податкові консультанти пропонують й інші, не врегульовані законодавством проекти консалтингового характеру. Спираючись на базу даних, розроблену ними за підсумками звітності, податкові консультанти можуть підтримати клієнта у вирішенні повсякденних проблем в управлінні своїм підприємством. Сюди входять питання, пов'язані з економічним аналізом, калькуляцією витрат, підготовкою проектно-кошторисної документації, ціноутворенням, короткостроковим і стратегічним плануванням, підготовкою документів для заявки на отриманні банківських кредитів або неподаткових державних дотацій тощо. Податкові консультанти завдяки своєму професійному рівню по відношенню до підприємця можуть першими помітити дисбаланси у фінансовому становищі і запропонувати актуальні контрзаходи, які зможуть вберегти клієнта від банкрутства унаслідок управлінських помилок, а це в свою чергу сприяє виконанню загальнодержавного завдання

збереження робочих місць. Це ще один яскравий приклад поєднання приватної і суспільної користі діяльності податкових консультантів.

В цілому діяльність податкових консультантів потрібна і корисна як для платників податків, так і для фіскальних органів. Профіль професії податкового консультанта висуває великі вимоги до рівня освіти і знань її представників. Особливе місце в підготовці таких фахівців і в науковому опрацюванні теоретичних питань, пов'язаних з податковим консультуванням, відведено вищим навчальним закладам економічної спрямованості. Незважаючи на відмінності в способах організації, рівень розвитку та регулювання сфери податкового консультування досвід Німеччини можна успішно застосовувати і в українській практиці.

7.4. Орієнтири удосконалення надання консультаційних послуг з питань оподаткування

В останнє десятиріччя можна спостерігати збільшення об'єму ринку консалтингових послуг. Причиною зростання популярності консультування, а також підвищення попиту на консалтингові послуги можна вважати такі¹²⁶:

- впровадження нових інформаційних технологій, що дають змогу підвищити продуктивність фірми;
- здатність втілювати в життя (реалізовувати) ідеї консультанта в конкурентній боротьбі на ринку;
- стрімкий розвиток бізнесу, який потребує консалтингових послуг це стосується не тільки транснаціональних корпорацій, які освоюють нові ринки, а також нових компаній, які хочуть володіти певною часткою світового ринку.

Не зважаючи на те, що велика кількість українських компаній потребує консалтингових послуг з питань управління, попит на них і надалі залишається низьким. Серед основних причин низького попиту на консалтингові послуги в Україні можна виділити наступні:

- нерозуміння важливості консалтингу у досягненні успіху у бізнесі;

¹²⁶ Бейч Э. Консалтинговый бизнес: основы профессионализма / Э. Бейч ; пер. с англ. – СПб. : Питер, 2006. – 272 с.

— низька поінформованість керівників вітчизняних підприємств про сутність консалтингу та консалтингових послуг;

— кризові явища вітчизняної економіки та складна макроекономічна ситуація у світі в цілому, загальне зниження ділової активності підприємств;

— відсутність гарантій ефективних результатів після консультування;

— неможливість отримання достатньої кількості об'єктивної, правдивої інформації про консультаційні фірми;

— керівники та менеджери скептично ставляться до виконання вимог щодо конфіденційності інформації, яка надається для консалтингу.

Інтеграція України у світову економіку передбачає вирішення такого питання, як обслуговування бізнесу, яке має велике значення для життєдіяльності підприємств. Виникають проблеми із пристосуванням підприємств до нового типу економічної системи. З'явилася потреба в підвищенні конкурентоспроможності підприємств за допомогою передових технологій. Все це з урахуванням швидкої пристосованості вітчизняних підприємств до змін, в т.ч. фіскального профілю, потребує надання професійної підтримки керівництва в процесі управління діяльністю підприємства.

На сьогоднішній день економіка України знаходиться на етапі усвідомлення доцільності залучення підприємствами консалтингових компаній як партнерів по бізнесу. Споживачі консалтингових послуг розуміються в консалтингових продуктах, знають та розуміють їхню важливість для зростання конкурентних позицій на ринку та розвитку бізнесу. Вони оцінюють консультантів як генераторів інноваційних процесів, джерел новацій, що гарантують фінансове зростання фірми. Вітчизняний ринок консалтингових послуг уже подолав кризовий період і знаходиться на етапі формування системності. Переважно більшість компаній України, які є успішними у своїй сфері діяльності, користуються консалтинговими послугами лише з метою підвищення конкурентного статусу¹²⁷. Їхня кількість непинно зростає. Існування консалтингу та формування його історії в Україні на даний час можна

¹²⁷ Управленческое консультирование. Введение в профессию / Под ред. М. Кубра; пер. с англ. – [4-е изд.]. – М. : Планум, 2004. – 976 с.

відзначити як епоху навчання. Тому для сучасної консалтингової компанії пріоритетними повинні бути такі складові успішної діяльності: навчання консультантів співпраці з клієнтами, створення своєї методології, індивідуальних продуктів, які пропонуються на українському ринку, створення репутації компанії. Такі складові відіграють вирішальну роль при виборі клієнтів консалтингової фірми. Консалтингові компанії повинні уміти доносити до споживача та переконати його в тому, що велика частка їхнього бізнесу є продуктом інтелектуальної праці, яку потрібно постійно оновлювати, розвивати та здійснювати пошук нових конкурентних переваг. Завдання консультантів – не допустити процес зниження компетенції персоналу фірми у випадку використання застарілих отриманих знань¹²⁸.

Аналізуючи існуючі методи податкового консультування, необхідно показати і критично оцінити моделі податкового консультування, які широко застосовуються в практичній діяльності. Розуміння ролі, яку відіграють податкові консультанти, допоможе потенційним клієнтам при постановці завдань, формулюванні вимог до якості такого виду послуг і досягнутих результатів. В даний час найбільш поширеними є наступні види моделей податкового консультування.

Експертна модель консультування. За даної моделі завдання клієнта полягає у забезпеченні консультанта усією необхідною інформацією, а роль консультанта зводиться до інформування та роз'яснення клієнту суті норм, правил і процедур щодо відповідного питання, що діють в податковому законодавстві. При експертній моделі консультант не бере участі ні в діагностиці проблеми, ні у впровадженні рішень, а відповідає лише за етап розробки та прийняття рішення. Модель називається експертною, оскільки застосовується в тих випадках, коли від консультанта клієнту потрібно тільки його компетенція, тобто консультант виступає в ролі експерта з проблеми клієнта. Не беручи безпосередньої участі в діагностиці, консультант в даному випадку керується в основному фактами, які йому надає клієнт, і баченням проблеми останнім. Перевагами експертної моделі є

¹²⁸ Питуляк Н.С. Особливості розвитку консалтингових послуг в Україні / Н.С. Питуляк, В.Ю. Баховко, Ю.О. Чапран // Науковий вісник Мукачівського державного університету: Серія Економіка. – 2015. – Вип. 1(3). – С. 115-119.

економічність щодо тимчасових витрат як для клієнта, так і для консультанта. Недоліком є обмеженість консультанта тими вибірковими фактами, які надав йому клієнт, а також відсутність гарантій того, що клієнт правильно зрозумів і вірно реалізував усі рекомендації консультанта.

Проектна модель консультування. За даної моделі податковий консультант тільки пропонує і виробляє рішення; допомога клієнту полягає в аналізі та визначенні його проблем, передачі своїх теоретичних і практичних знань. Завданням клієнта є надання необхідної інформації консультанту для визначення проблеми, а також впровадження розроблених і прийнятих консультантом рішень. Роль консультанта: організація та управління процесами збору інформації та її аналізу; розробка, обговорення та прийняття рішень; вибір форм індивідуальної і групової роботи в рамках консультаційних проектів, управління груповою роботою; розробка і впровадження способів збору і обробки висловлених ідей, оцінок, суджень, пропозицій, представлення результатів проектування. У цій моделі консультант бере на себе відповідальність за діагностику і розробку рішень, але не бере участі в етапі реалізації, передаючи відповідальність за цей етап клієнту. Тобто консультант виступає в ролі розробника проекту. Ця модель використовується для тих рішень, реалізація яких досить проста у виконанні, не вимагає серйозних коригувань в ході виконання і особливої компетенції виконавців. Перевага цієї моделі полягає в тому, що в консультанта є можливість детальної діагностики проблеми. Однак, як і в експертній моделі, з ряду недоліків є ймовірність того, що клієнт не досить добре зрозуміє запропонований консультантом варіант і йому може не вистачити певних ресурсів, у тому числі і компетенції, щоб правильно реалізувати рішення.

Процесна модель податкового консультування. В процесі надання консультаційних послуг клієнт активно взаємодіє з консультантом в рамках заходів і процедур, запропонованих консультантом, висловлює свої ідеї, міркування, пропозиції, спільно з консультантом здійснює аналіз проблем і приймає рішення на всіх етапах проекту. У цій моделі клієнт і консультант спільно працюють протягом всього процесу консультування, тому при описі цієї моделі можна не робити відмінності між консультантом і клієнтом, а розглядати їх як членів

однієї команди, яка працює над вирішенням проблеми. Процесну модель доцільно використовувати у великих проектах з податкового консультування, особливо, якщо прийняті рішення тягнуть за собою серйозні зміни для організації. Перевагою процесної моделі є те, що на всіх етапах консультант і клієнт користуються ресурсами один одного. На етапі діагностики консультант використовує досвід клієнта, його знання ситуації, а клієнт в свою чергу на етапі реалізації користується компетенцією консультанта. При цьому клієнт набагато краще розуміє і приймає пропонуване рішення, оскільки сам бере безпосередню участь у його розробці та впровадженні. Негативною стороною процесної моделі є великі часові, фізичні та фінансові витрати клієнта.

Навчальна модель консультування. Роль клієнта полягає у формуванні запиту на навчання, усвідомленні вибору цілей, програми та форми навчання, формуванні навчальних груп. Роль консультанта зводиться до надання як теоретичної, так і практичної інформації з відповідної проблематики у формі лекцій, семінарських занять, тренінгів, ділових ігор, роздаткових та презентаційних матеріалів, формування переліку рекомендованої літератури, розробки навчально-практичних посібників, «кейсів» тощо. В процесі навчальної моделі податковий консультант підготовлює базис для виникнення ідей, а також передає прийоми і способи вирішення завдань¹²⁹. Перевагою даної моделі може слугувати ґрунтовний підхід до виявлення окресленої проблематики, недоліком – домінування не завжди апробованих теоретичних домінант.

В Україні ринок податкового консалтингу лише починає розвиватись. Позитивні тенденції його розвитку пов'язані із створенням у 2001 році Співки податкових консультантів України (СПКУ) та у 2013 році Палати податкових консультантів України (ППКУ) [10]. Фахівці даних організацій залучаються до роботи в робочих комісіях Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України. Представники СПКУ входять до Громадських колегій при Державній фіскальній службі, Міністерстві фінансів та Міністерстві юстиції України. За поданням СПКУ Міністерством праці України в

¹²⁹ Безпалько І.Р. Теоретико-методичні засади податкового консультування в Україні / І.Р. Безпалько // Ефективна економіка. – 2015. - № 11.

2004 р. введена професія «Консультанта з податків і зборів» та затверджені кваліфікаційні вимоги до неї.

Актуальним питанням залишається підготовка податкових консультантів вищими навчальними закладами з метою формування теоретичних знань, що зумовлено перш за все запитами бізнесу на пошук кваліфікованих податкових консультантів. Окрім цього, податкова консультація професіонала містить не лише надання послуг з питань оподаткування, але й допомогу у вигляді оптимальної моделі ведення бізнесу в рамках чинного законодавства. Варто відзначити, що з кожним роком зростає кількість вищих навчальних закладів, що готують спеціалістів у сфері оподаткування в Україні (у 2015 році їх налічувалось 15). Це є позитивним аспектом розвитку ринку податкового консультування.

Спілкою податкових консультантів України розроблена програма сертифікації податкових консультантів, яка також включає підготовку до складання сертифікаційних іспитів, а також подано на розгляд до Верховної Ради України проект Закону «Про податкове консультування». Негативним моментом є те, що даний проект Закону поданий ще у 2008 році, проте досі не прийнято жодного законодавчого акту, що регулює сферу податкового консультування.

Поряд з цим існує цілий ряд невирішених проблем щодо подальшої розбудови інституту податкового консультування в Україні, що зумовлено рядом причин, зокрема:

— обмеженістю фінансових ресурсів юридичних та фізичних осіб. Як наслідок, користуватись послугами податкових консультантів можуть в основному великі підприємства, в той час як середній та малий бізнес, як правило, просто не має вільних грошових коштів для оплати їх порад;

— відсутністю законодавчо-нормативної бази податкового консультування в Україні;

— відсутністю чітких вимог щодо фахової освіти, ліцензій на право ведення податкового консалтингу, а також недостатній вплив професійних об'єднань консультантів (СПКУ та ППКУ) на діяльність, надійність і професіоналізм окремого консультанта або консалтингової компанії;

— відсутністю чітких принципів та етичних норм податкового консалтингу, що негативно відбивається на загальній якості консалтингових послуг та іміджу консультанта в очах клієнтів;

— низьким рівнем податкової культури вітчизняних платників податків та усіх суб'єктів податкових правовідносин;

— недостатнім рівнем довіри до податкових консультантів в частині збереження з їх сторони комерційної таємниці платників податків – юридичних та фізичних осіб;

— високим рівнем корупції у фіскальних та судових органах;

— недоліками управлінської культури вітчизняних суб'єктів господарювання, зокрема, щодо усвідомлення того, що успішні організаційні рішення вимагають високої компетенції та глибоких спеціалізованих знань, а також психологічними бар'єрами керівників у делегуванні окремих етапів прийняття рішень зовнішньому консультанту.

Підсумовуючи, варто відзначити, що перевагами використання послуг з податкового консалтингу є можливість розробки та впровадження рішень, спрямованих на підвищення рівня безпеки активів тих юридичних та фізичних осіб, які використовують такі послуги, отримання практичних рекомендацій і пропозицій, спрямованих на мінімізацію виявлених (існуючих) або потенційних (прихованих) податкових та юридичних ризиків та помилок, врегулювання спірних ситуацій та питань за результатами перевірок фіскальних та інших контролюючих органів, розробка податкових стратегій з урахування специфіки діяльності підприємства та напрямів його розвитку. В умовах ускладнення системи оподаткування фізичних осіб та тенденцій щодо збільшення джерел їх доходів в Україні підвищується важливість податкового консалтингу і для окремих громадян та їх сімей.

Таким чином, з метою побудови ефективної системи податкового консультування в Україні державними та недержавними установами необхідно здійснити низку тактичних та стратегічних заходів¹³⁰:

1. Доопрацювати, оновити та прийняти Закон України «Про податкове консультування в Україні», який би визначав чітко та

¹³⁰ Ткачик Ф.П. Організаційно-правове забезпечення податкового консультування в Україні, Польщі та Чехії / Ф.П. Ткачик // Світ фінансів. – 2014. – Вип. 3. – С. 155-163.

стабільне підґрунтя для організації та координації діяльності податкових консультантів в Україні. Для прикладу можна врахувати тенденції Польської та Чеської практики податкового консультування та здійснити наступні заходи:

— зобов'язати податкових консультантів нести відповідальність за неякісне надання послуг та відшкодовувати завдані від цього збитки клієнтам та (або) державі;

— налагодити облік та контроль виданих ліцензійних дозволів та 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 з участю іноземних фахівців з 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 процесі розвитку податкового консультування;

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

5. Створення інформаційно-консультаційних 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. Надати можливість фізичним особам – платникам податків скористатися правом податкової знижки шляхом віднесення до податкового кредиту суми коштів витрачених за послуги податкового консультування та ін.

Отже, вітчизняний ринок послуг з податкового консультування має значні перспективи. На етапі розбудови інституту податкового консультування в Україні важливо визначити законодавчі основи його функціонування, зокрема слід поєднати державне регулювання із системою саморегулювання ринку податкових послуг, чітко визначити місце та роль податкових консультантів у їх відносинах з платниками податків і контролюючими органами.

Навчальний тренінг

Контрольні запитання

1. Опишіть основні проблеми формування законодавчого підґрунтя діяльності податкових консультантів в Україні
2. Розкажіть про вплив податкового консультування на податкову культуру
3. Зазначте, чи спроможний комплексний підхід до податкового консультування покращити рівень добровільної сплати податків і зборів
4. Наведіть аргументи щодо необхідності розвитку податкового консультування в Україні
5. Окресліть основні вектори ефективної побудови національної системи податкового консультування

Теми рефератів

1. Удосконалення правового поля податкового консультування з урахуванням зарубіжного досвіду
2. Характеристика функцій податкових консультантів та приватних аудиторів: порівняльний аспект
3. Систематизація чинників впливу на податкову культуру
4. Стратегічні пріоритети розвитку національного ринку податкового консультування
5. Податковий консультант як професія необхідна для суспільства

Тести

1. Таємницею податкового консультування вважається:

- А) Питання, з яких юридична чи фізична особа зверталися до податкових консультантів;
- Б) Вся інформація, яка стала відома податковому консультанту в результаті здійснення діяльності по податковому консультуванню;
- В) Інформація, яка надавалася фіскальними органами в процесі податкового консультування;
- Г) Інформація про близьких і рідних клієнта, що звернувся до податкового консультанта.

2. Взаємозв'язок податкового консультування і податкової культури проявляється через комплекс таких факторів:

- А) Сервісне забезпечення, консультаційна робота, умови співпраці, податкова грамотність;
- Б) Сервісне забезпечення, консультаційна робота, технічне забезпечення, податкова грамотність;
- В) Транспортне забезпечення, консультаційна робота, умови праці, податкова грамотність;
- Г) Сервісне забезпечення, консультаційна робота, охорона праці, податкова відповідальність;

3. У Нідерландах добровільність сплати податків становить:

- А) 9,7%;
- Б) 79%;
- В) 97%;
- Г) 100%.

4. За якої моделі завдання клієнта полягає у забезпеченні консультанта усією необхідною інформацією, а роль консультанта зводиться до інформування та роз'яснення клієнту суті норм, правил і процедур відповідних питань, що діють в податковому законодавстві:

- А) Проектна модель консультування;
- Б) Процесна модель податкового консультування;
- В) Експертна модель консультування;
- Г) Навчальна модель консультування.

5. У якому році введена професія «Консультанта з податків і зборів» та затверджені кваліфікаційні вимоги до неї

- А) у 2001 році;
- Б) у 2004 році;
- В) у 2011 році;
- Г) у 2015 році.

Ситуаційні завдання:

Ситуація №1.

Вас запросили на робоче засідання експертної комісії щодо розгляду питання врегулювання проблем та дискусійних моментів законодавчого підґрунтя податкового консультування. В ході зустрічі виявилось, що основна мета засідання – вирішення проблемних аспектів проекту Закону України «Про податкове консультування в Україні» задля формування перспектив його розгляду в профільних комітетах ВРУ. Як фахівець в сфері оподаткування, запропонуйте власні рекомендації, націлені на мінімізацію проблемних та дискусійних моментів зазначеного проекту законодавчого акту. Згрупуйте і систематизуйте свої рекомендаційні поради та продекламуйте їх у табличному варіанті.

Ситуація №2.

Вивчивши дисципліну «Податкове консультування» Ви певною мірою збагатили свої знання і уявлення про специфіку організації та здійснення податкового консультування в Україні та інших країнах світу. З урахуванням наявного багажу знань та за допомогою власних нотаток щодо професійної діяльності податкових консультантів, організуйте робочу групу з вашими колегами та розгляньте на своєму засіданні наступні питання:

- 1) Про доцільність запровадження в Україні сертифікованої діяльності податкових консультантів;
- 2) Про покращення роботи фіскальних органів в сфері інформування та консультування платників податків;

3) Про створення в Україні «податкових клінік» для допомоги громадянам – платникам податків;

4) Про необхідність підвищення рівня податкової грамотності та податкової культури населення України.

Звіт про ваше засідання подайте з урахуванням таких побажань: за результатами 1 і 2 питання сформулюйте достатню кількість аргументів; 3 питання висвітліть у табличному форматі; за результатами розгляду 4 питання сформулюйте банер «Податкова культура та грамотність».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Allais M. Pour la réforme de la fiscalité, repenser les vérités établies, Editions Clément Juglar, 1990. – 131 p.
2. Central and Eastern European Transfer Pricing Review. – KPMG – 2014. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/global-transfer-pricing-review/pages/default.aspx>
3. Rose G. Налоговое консультирование и наука: Сборник публикации, Берлин: Изд-во «Erich Schmidt Verlag», 2006.
4. Study into the Role of Tax Intermediaries. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>
5. Study into the Role of Tax Intermediaries/ OECD, 2008.
6. 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/>
7. 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>
8. Антикорупційний сервіс Державної фіскальної служби України «Пульс» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/others/puls->
9. Аркатова Ю.В. Особливості функціонування систем трансфертного ціноутворення в міжнародному бізнесі / Ю.В. Аркатова // Економічні студії: науково-практичний економічний журнал. – 2014. – №4(04). – С. 11-15.
10. Башинський І. А. Формування податкової культури в Україні / [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ardup/2011_2/2-5-1.pdf 1.
11. Башкирова Н.Н., Сугрובה Е.Б. Основы налогового консультирования [Текст]: учеб.пособие/под.ред. Л.И.Гончаренко.- М.:Магістр, 2010. – 178 с.

12. Безпалько І.Р. Теоретико-методичні засади податкового консультування в Україні / І.Р. Безпалько // Ефективна економіка. – 2015. - № 11.

13. Бейч Э. Консалтинговый бизнес: основы профессионализма / Э. Бейч ; пер. с англ. – СПб. : Питер, 2006. – 272 с.

14. Болтенко О.А. Роль и ответственность налоговых консультантов и адвокатов, защита их профессиональной деятельности: опыт Великобритании // Інформація з сайту Палати податкових консультантів Росії / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=429>.

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

16. Буссе Р. Податкове консультування і його громадська вигода: досвід Німеччини / Р. Буссе // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://oriental-group.com.ua/news-read_ua.php?id=37

17. Буссе Р. Правовое регулирование и организация налогового консультирования в странах Восточной Европы на примере Польши, Чешской Республики и Словакии / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=430>.

18. Варналій З.С. Шляхи детінізації економіки України та її особливості / З.С. Варналій // Банківська справа. – 2007. – №2. – С. 56-66.

19. Висновок на проект Закону України «Про податкове консультування в Україні» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=32997&pf35401=128153>

20. Виходець А. М. Культура і етика взаємовідносин податкових інспекторів з платниками податків [Скорочений варіант] / А. М. Виходець, Є. А. Кізілова. – К., 1999.

21. Виходець О.М. Організаційна культура взаємовідносин підприємств з державною податковою службою: Монографія / О.М. Виходець. – О.: Олтех, 2009. – 98 с.

22. Воронкова О.М. Посилення протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування /

О.М. Воронкова // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 2. – С. 42-52.

23. Габрелян А.Ю. Поняття та сутність дефініції «податкове консультування» / А.Ю. Габрелян // Держава і право. Юридичні і політичні науки. – 2013. – Вип. 59. – С. 270-276.

24. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV / Редакція від 20.09.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

25. Грейнер Ларри. Схемы организационных изменений Harvard Business Review, май-июнь 1967, с. 119–120.

26. Григорян Тетяна. Досудове врегулювання спорів із податковими органами / Тетяна Григорян, Євген Дмитренко // Незалежний аудитор. – 2012. – №10. – С. 62-66.

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

28. Десятнюк О.М. Відхід від сплати податків: сутність та соціально-економічні наслідки / О.М. Десятнюк, І.Л. Федун // Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу і статистики. – Тернопіль, 2011. – Вип. 9, ч. 3. – С. 94-99.

29. Діденко А.В. Методи моделювання стратегій для податкової оптимізації / А.В. Діденко // Ефективна економіка. – 2015. - № 5.

30. Електронна звітність та вимоги до неї / за матеріалами ГУ ДФС у Рівненській області // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rv.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-167377.html>

31. Електронний кабінет платника податків / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kpp.minrd.gov.ua/Publish/PublishedApp.aspx>

32. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zir.sfs.gov.ua/>

33. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. № 3125-ХІІ / Редакція від 04.05.2015р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>

34. Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000р. № 2121-ІІІ / Редакція станом на 12.08.2015р. //

[Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>

35. Закон України «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.2013 № 2939-VI / Редакція станом на 01.05.2015 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>

36. Закон України «Про звернення громадян» від 02.10.1996 р. № 393/96-ВР / Редакція від 28.08.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/393/96-%D0%B2%D1%80>

37. Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992 № 2657-XII / Редакція від 21.05.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>

38. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2014 рік / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/166710.html>

39. Здійснення митної справи : підручник [Текст] / за заг. ред. А. Д. Войцещука. – Хмельницький : видавництво «ІНТРАДА», 2011. – 552 с.

40. Зеліньски Я. А. Система підготовки спеціалістів в сфері налогообложения в Польше / [Електронний ресурс]. - Режим доступа: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=3138>

41. Індивідуальна податкова консультація: чи справді вона захистить / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/736>

42. Інформація з офіційного сайту Асоціації платників податків України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.appu.org.ua/pro_APPU/Misiya_meta_ta_zavdannya_APPU/

43. Інформація з офіційного сайту Аудиторської палати України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.aru.com.ua/pro-aru>

44. Інформація з офіційного сайту ВПГО «Спілка аудиторів України» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://spilka-audit.org.ua/index.php>

45. Інформація з офіційного сайту Ради незалежних бухгалтерів та аудиторів / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rnba.com.ua/Ua/zagalni/>

46. Інформація з офіційного сайту Союзу юристів України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://lawyersunion.org.ua/ua/about/history>

47. Інформація з офіційного сайту Української асоціації сертифікованих бухгалтерів і аудиторів / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uasaa.org/pro-uasba/opis-asotsiatsiji>

48. Інформація з офіційного сайту Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://federation.faaf.org.ua/pro-federatsiyu.html>

49. Інформація з офіційного сайту Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ufraa.org/about/>

50. Коваленко Ю. М. Неформальні норми фінансового сектора економіки : економічна ментальність та інституційна довіра / Ю.М. Коваленко // Економічна теорія – 2011. – № 2. – С. 58-68.

51. Конституція України прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року / Редакція від 15.05.2014 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/page>

52. Крисовата К. В. Вітчизняна практика та проблематика управління фінансовими ризиками митної системи України [Електронний ресурс] / К. В. Крисовата // Ефективна економіка. – 2013. – № 12. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2617>.

53. Крисоватий А. І. Планування та прогнозування податкових надходжень : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Маслій. – Тернопіль : Економічна думка, 2011. – 260 с. – (До 50-річчя ТНЕУ).

54. Латвийская ассоциация налоговых консультантов / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lnka.lv/index.php?menu=1&lang=2+>

55. Лега О.В. Податкова звітність: складання та подання / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_138/31.pdf

56. Лисовская И. А. Стратегия налоговой оптимизации как компонент стратегического управления финансами предприятия /

И. А. Лисовская // Российское предпринимательство. – 2008. – № 9. – Вып. 1 (118). – С. 78–82.

57. Лист ДФС України від 30.09.2015 р. № 20716/6/99-99-10-03-02-15 «Щодо статусу консультацій у Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zpl.com.ua/content/status-konsultats%D1%96i-u-zagalnodostupnomu-%D1%96nformats%D1%96ino-dov%D1%96dkovomu-resurs%D1%96>

58. Мартиненко В. П. Структура процесу податкового планування суб'єктів господарювання / В. П. Мартиненко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/9651/1/The%20structure%20of%20the%20process%20of%20tax%20planning%20entities.pdf>

59. Митний кодекс України від 13 березня 2012 року № 4495-VI / Редакція від 24.07.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

60. Мінаєва К.В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів / К.В. Мінаєва // Форум права. – 2011. – №4. – С. 479-486.

61. Настанови з трансфертного ціноутворення для мультинаціональних компаній та податкових адміністрацій / ОЕСР. – 2010 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>

62. Налоговое консультирование: Учеб. пособие / Д.Г. Черник, Л.С. Кирина, В.В. Балакин; науч. ред. Д.Г. Черник. – М.: Экономика, 2009. – 439 с.

63. Некрасова Э.С. Основы налогового консультирования, учебно - методический комплекс. Н.: НГУЭУ, 2006. с. 14.

64. Олейнікова Л.Г. Створення умов та сприяння добровільній сплаті податків як елемент удосконалення податкової політики України / Л.Г. Олейнікова // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – №4(8). – С. 273-278.

65. Оптимізація і мінімізація податків / за матеріалами компанії «Аудит. Бухгалтерія, Аутсорсинг» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhslugi.com.ua/ua/informatsiya/informatsiya-dlya-yuridichnikh-osib/optimizatsiya-podatkovogo-navantazhennya-minimizatsiya-podatkov.html>

66. Органи Палати податкових консультантів / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ppk.org.ua/uk/departments>
67. Офіційний сайт Європейської Конфедерації податкових консультантів (Confédération Fiscale Européenne) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cfe-eutax.org/about>
68. Пашко П.В. Застосування методів аналізу та управління ризиками в Держмитслужбі України / П.В. Пашко // Вітчизняний і зарубіжний досвід впровадження електронного декларування : збірник матеріалів науково-практичної конференції / за заг. ред. С. Чукут, О. Загвойської. – К., 2008. – 1128 с.
69. Письменний В.В. Податкова культура в умовах демократизації суспільства / В.В. Письменний // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – 2005. – №10. – С. 231–239.
70. Податкова система Німеччини / Асоціація платників податків України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.appu.org.ua/main2/shkola_platnyka_podatkiv/vse_pro_podatki/zarybizhnuu_dosvid/Germany.html
71. Податкове планування та консультування. податкові спори / Юридична фірма «U&G PARTNERS» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ugp.com.ua/ua/practice/tax-law.html>
72. Податковий Кодекс України : постатейний коментар : у 2-х ч. Ч. 1 / за ред. проф. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011.
73. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Редакція від 20.09.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
74. Положення «Про прийом у члени спілки податкових консультантів України» від 2 липня 2002 р. Протокол № 5 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.taxadvisers.org.ua/conditions.html>
75. Положення «Про порядок підвищення кваліфікації сертифікованих консультантів з податків та зборів» від 18 травня 2009р. Протокол № 12 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.taxadvisers.org.ua/certification/polojennya.html>
76. Прес-служба Державної фіскальної служби України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ck.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/223583.html>

77. Притуляк Н.С. Особливості розвитку консалтингових послуг в Україні / Н.С. Притуляк, В.Ю. Баховко, Ю.О. Чапран // Науковий вісник Мукачівського державного університету: Серія Економіка. – 2015. – Вип. 1(3). – С. 115-119.

78. 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

79. Про професію податкового радника (консультанта) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ppk.org.ua/uk/about_profession

80. Проблеми розвитку податкової політики України та оподаткування : монографія / за заг. ред. проф. Ю.Б. Іванова. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2007. – 448 с.

81. Проблемы становления и пути развития налогового консультирования / [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://www.mirkin.ru/_docs/articles05-025.pdf

82. Проскура К.П. Результативність роз'яснювальної роботи податкових органів / К.П. Проскура // Агроінком. – 2013. – № 4-6. – С. 47-52.

83. Професія податкового консультанта: необхідність чи вимога часу? / Інформація з офіційного сайту Палати податкових консультантів України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ppk.org.ua/profesia_podatkovogo_konsultanta_neobhidnist_chy_vumoga_chasu.html

84. Професія: Податковий консультант / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpmg.com/ua/uk/careers/job-opportunity/pages/profession-tax-consultant.aspx>

85. Ринок консалтингових послуг. Його становлення та розвиток в Україні / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.management.com.ua/consulting/cons002.html>

86. Ручкіна В.М. Податкова культура в інституціональному аспекті розвитку податкової системи України / В.М. Ручкіна // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2013. – № 1. – С. 197-205.

87. Скотт Арлена. Как управлять переменами: Change Management глазами специалиста / Арлена Скотт // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.hrc.com.ua/content/articles/index.php?article=5571>

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

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

90. Статут Всеукраїнської громадської організації «Спілка адвокатів України» від 19 листопада 2011 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cau.org.ua/>

91. Статут громадської організації «Палата податкових консультантів» / Протокол №1 від 17 червня 2013 року // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ppk.org.ua/uk/charter>

92. Статут спілки податкових консультантів України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.taxadvisers.org.ua/statute.html>

93. Сторожко О.О. Вибір системи оподаткування в Україні для фізичних осіб / О.О. Сторожко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2745/1/>

94. Сук Л.К., Сук П.Л. Бухгалтерський облік: навч. посіб. [Текст] /Л.К. Сук, ПЛ. Сук. - К.: Знання, 2008. - 507 с.

95. Тетяна Мацюк. Розв'язання податкових спорів в Україні / Мацюк Тетяна // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.vkr.ua/content/files/country_profile_2014_ukr_167-170.pdf

96. Ткачик Ф.П. Необхідність розвитку податкового консультування в Україні / Ф.П. Ткачик // Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів: тези доповідей VI науково-практичної конференції. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2014 р. – 256 с.

97. Ткачик Ф.П. Організаційно-правове забезпечення податкового консультування в Україні, Польщі та Чехії / Ф.П. Ткачик // Світ фінансів. – 2014. – Вип. 3. – С. 155-163.

98. Ткачик Ф.П., Крисовата К.В. Моніторинг діяльності фіскальних органів у сфері роз'яснення митного законодавства та мінімізації митних ризиків / Ф.П. Ткачик, К.В. Крисовата // Економіст. – 2015. – № 6. – С. 10-14.

99. Ткачик Ф.П. Консультування в сфері митної справи: сучасний стан та перспективи розвитку / Ф.П. Ткачик // Наука молода. – 2014. – № 21. – С. 249-257.

100. Томаш Михалик. У Польщі податковий консультант — це захисник платників податків / Михалик Томаш // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uteka.ua/uk/channels_store/publication/Tomash-Mixalik-U-Polshhi-podatkovij-konsultant---ce-zaxisnik-platnikiv-podatkiv-1690

101. Трансфертне ціноутворення / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/0sid0181.html>

102. Трансфертне ціноутворення / Консалтингова компанія EBS // Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ebskiev.com/ua/podatki-ta-audit/transfertne-tsinoutvorennya.html>

103. Трансфертне ціноутворення та контрольовані операції / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interlegal.com.ua/corporate/?p=577>

104. Управленческое консультирование. Введение в профессию / Под ред. М. Кубра; пер. с англ. – [4-е изд.]. – М. : Планум, 2004. – 976 с.

105. Усенко Є. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів / Є. А. Усенко. – Х. : Право, 2011. – 184 с.

106. Федеральний Закон «О налоговом консультировании» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.palata-nk.ru/attachfiles/zakon-nalog.pdf>

107. Хто такий митний брокер / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://expeditor.com.ua/ua/info_zed/pub/101

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

109. Цимбалюк І. О. Податкова культура, як фактор дієвості податкових реформ / І. О. Цимбалюк // Перспективи розвитку

економіки України: теорія, методологія, практика: матеріали XVII Міжн. наук.-практ. конф. (29-30 травня 2012 р.) / відп. ред. Л.Г.Ліпич. – Луцьк: Волинська мистецька агенція „Терен”, 2012. – С. 225-227.

110. Чирва А.А. Вибір системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів господарювання: проблеми та шляхи їх вирішення / А.А. Чирва // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 797. – С. 147-154.

111. Чмир О. С. Методологічні основи створення та функціонування спеціальних (вільних) економічних зон і територій пріоритетного розвитку : автореф. дис. ... канд. ек. наук : 08.10.01 / Олена Сергіївна Чмир. – Київ. – 2001. – 34 с.

112. Шарван Олена. Загальна чи спрощена система оподаткування? // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pravia.co/article/view?id=5>

113. Який статус узагальнюючих податкових консультацій? Довіряти чи ні? / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://cons.parus.ua/_d.asp?r=07YEH35d6833e830c50df13c3ef41df11b979

114. Яку систему оподаткування обрати при реєстрації підприємця: порівняльна характеристика / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/ib/4862/44868>

СЛОВНИК ОСНОВНИХ ТЕРМІНІВ І ПОНЯТЬ

Абсолютна (специфічна) ставка – ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування.

Авансові платежі – сплата до бюджету податків та внесення податкових платежів у розмірах, визначених з прогнозованих оцінок об'єкта оподаткування або його фактичних розмірів за попередній період чи за аналогічний період попереднього року.

Адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом.

Акцизний податок – непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим кодексом України як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції), а також особливий податок на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами.

Акцизний склад – спеціально обладнані приміщення на обмеженій території, розташовані на митній території України, де під контролем постійних представників контролюючого органу розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, розливу, пакування, фасування, зберігання, одержання чи видачі спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів.

Амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Апеляція – офіційне звернення до вищої інстанції з метою оскарження будь-якої постанови (рішення суду) чи з проханням переглянути справу.

База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

Базова ставка – ставка податку без урахування особливостей суб'єкта чи видів діяльності.

Базовий податковий (звітний) період – період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів, крім випадків, передбачених Податковим кодексом України, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку.

Бюджетне відшкодування – відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування у порядку та за критеріями, визначеними Податковим кодексом України.

Валовий дохід – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, на її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, так і за їхніми межами.

Валовий прибуток – прибуток, який включає в себе прибуток від діяльності підприємства, від позареалізаційних операцій, а також інші доходи, не пов'язані з діяльністю підприємства (дивіденди, проценти, авторські права й ліцензії, інші кошти), одержані ним незалежно від способу, виду одержання доходу та методу відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Валові витрати виробництва та обігу – сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг),

які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для подальшого використання їх у власній господарській діяльності.

Ввізне мито – податок на товари та предмети, які ввозяться на митну територію України.

Вивізне мито – податок, що сплачується при вивезенні товарів та предметів за межі України.

Відносна (адвалорна) ставка – ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.

Господарська діяльність – діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів – автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі до бюджетів та внески до державних цільових фондів у порядку і на умовах, що визначаються законодавчими актами України.

Ділове спілкування – різновид спілкування, метою якого є досягнення будь-якої узгодженості у сферах трудової, підприємницької, професійної, суспільної діяльності, кооперації, співпраці.

Документальна перевірка – перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку,

ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Екологічний податок – загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року.

Єдиний реєстр податкових накладних – реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами.

Заява – це звернення із проханням про сприяння в реалізації законних прав та інтересів громадян, а також повідомлення про порушення законодавства чи недоліки в роботі органів влади та організацій.

Земельний податок – обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів.

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів – комплекс заходів щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій.

Камеральна перевірка – перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків.

Консультант – спеціаліст, що надає консультаційні послуги фірмі, консультує її керівників, менеджерів.

Консультація – це форма послуги фірмі (організації) або людині з метою аналізу ситуацій та вирішення їх і пов'язаних з ними проблем. Консультації спираються не тільки на знання та досвід, а перш за все на проведення конкретних і спеціалізованих досліджень.

Контролюючий орган – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Конфлікт – Відсутність згоди і непоступливість між двома або більшою кількістю сторін, фізичними особами або групами, чи юридичними особами, коли кожна з них визнає і відстоює лише свою позицію.

Майнові податки – обов'язкові платежі, які справляються внаслідок наявності конкретного виду майна, що перебуває в приватній, колективній та державних формах власності.

Марка акцизного податку – спеціальний знак для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, віднесений до документів суворого обліку, який підтверджує сплату акцизного податку, легальність ввезення та реалізації на території України цих виробів.

Маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів – наклеювання марки акцизного податку на пляшку (упаковку) алкогольного напою чи пачку (упаковку) тютюнового виробу в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України щодо виробництва, зберігання та продажу марок акцизного податку.

Митні платежі – податки, що відповідно до Податкового кодексу України або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи.

Об'єкт оподаткування – майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

Облік платників податків – це сукупність заходів реєстраційного характеру, спрямованих на забезпечення ефективності здійснення податкового менеджменту на державному рівні. Відшкодування ПДВ

Пеня – сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки.

План-графік документальних виїзних перевірок – перелік платників податків, що підлягають плановій перевірці контролюючими органами у відповідний період календарного року.

Платники податків – фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з податковим законодавством, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

Податки на доходи та прибутки – обов'язкові платежі, які справляються з чистого доходу з фізичних і юридичних осіб в момент його отримання. Податкова адреса платника податків - фізичної особи – це місце її проживання, за яким вона береться на облік як платник податків у контролюючому органі.

Податки на споживання – обов'язкові платежі, які справляються в процесі споживання товарів, робіт та послуг, причому їх плата не залежить від результатів фінансово-господарської діяльності, а від розміру споживання.

Податкова адреса юридичної особи (відокремленого підрозділу юридичної особи) – місцезнаходження такої юридичної особи, відомості про що містяться у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців.

Податкова вимога – письмова вимога контролюючого органу до платника податків щодо погашення суми податкового боргу.

Податкова декларація, розрахунок – документ, що подається платником податків контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Податкова застава – спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений Податковим кодексом України.

Податкова знижка – документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку - резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів - фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати, у випадках, визначених Податковим кодексом України.

Податкова консультація – 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.

Податкова культура – рівень розвитку суспільства, виражений в існуючих нормах системи оподаткування, глибині податкових знань населення, умовах розвитку підприємництва, а також в усвідомленні необхідності виконання податкових зобов'язань.

Податкова оптимізація – зменшення розміру податкового зобов'язання шляхом ціленаправлених правомірних дій платника податку, що включають в себе повне використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних переваг.

Податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених Податковим кодексом України.

Податкова політика – це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави.

Податкова робота – це діяльність держави, її органів, а також платників податків в процесі правового регламентування, нарахування, сплати та зарахування податків і податкових платежів, а також контролю за своєчасністю та повнотою їх надходження до бюджету.

Податкова система України – сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому Податковим кодексом України порядку.

Податкова соціальна пільга – сума, на яку платник податку з доходів фізичних осіб має зменшити суму свого загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати.

Податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк).

Податкове консультування – 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.

Податкове повідомлення-рішення – письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених Податковим кодексом України та іншими законодавчими актами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, або внести відповідні зміни до податкової звітності.

Податковий агент – особа, на яку Податковим кодексом України покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування

податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Податковий борг – сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений Податковим кодексом України строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання.

Податковий компроміс – це рішення податкового органу, прийняте за погодженням з платником податків у межах адміністративної апеляційної процедури та узгоджене з керівником податкового органу вищого рівня, про задоволення частини скарги такого платника під зобов'язання останнього погодитися з рештою податкових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом.

Податковий консультант – це висококваліфікований фахівець, який консультує клієнтів (юридичних та фізичних осіб) з усіх питань оподаткування та оптимізації податкового обліку.

Податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Податковий кредит – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з Податковим кодексом України.

Податковий менеджмент – сукупність прийомів і методів організації податкових відносин з метою забезпечення формування дохідної частини бюджетів і впливу податків на розвиток виробництва й соціальної сфери; процес управління шляхом використання методів впливу податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики.

Податковий обов'язок – обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і

строки, визначені Податковим кодексом України та законами з питань митної справи.

Податковий період – встановлений Податковим кодексом України період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів.

Податковий радник (консультант) – це спеціаліст у галузі податкового законодавства та пов'язаних із ним галузях права. Основна ціль його діяльності – це мінімізація ризиків юридичних та фізичних осіб у сфері оподаткування.

Податкові канікули – період з точною датою завершення, в який деякі або всі категорії платників податків тимчасово можуть користуватися ставкою 0% з того чи іншого податку.

Податкові правовідносини – суспільні відносини, які виникають при сплаті податків та інших податкових платежів і врегульовані нормами фінансового, адміністративного, цивільного та кримінального права.

Податкові правопорушення – протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Податок – це обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України.

Пропозиція (зауваження) – звернення, у якому висловлюється порада, рекомендація щодо діяльності органів влади та організацій.

Ризик – ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи.

Розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу – перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти.

Самозайнята особа – платник податку, який є фізичною особою-підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності.

Скарга – це звернення з вимогою про відновлення прав і захист законних інтересів громадян, порушених діями (бездіяльністю), рішеннями різних органів влади, організаціями і посадовцями.

Спеціальний податковий режим – система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів.

Строк сплати податку та збору – період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством.

Ухилення від сплати податків – дії платників податків, спрямовані на несплату податків шляхом заниження доходу та оцінки майна або повного приховування їх.

Фактична перевірка – перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

ДОДАТКИ

Додаток А

Проект Закону України

«Про податкове консультування в Україні» від 10.07.2008 № 2745

Стаття 1. Сфера дії Закону.

Цей Закон регулює відносини, пов'язані з діяльністю з податкового консультування, визначає правові, організаційні засади цієї діяльності, правовий статус податкових консультантів України.

Положення цього Закону діють на території України і поширюються на усіх суб'єктів господарювання незалежно від форм власності та видів діяльності.

Стаття 2. Правове регулювання діяльності податкових консультантів України.

Діяльність з податкового консультування в Україні регулюється Конституцією України, цим Законом, іншими законодавчими і нормативними актами України. У випадках, якщо міжнародним договором, в якому бере участь Україна, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, то застосовуються правила міжнародного договору.

Стаття 3. Податкове консультування.

Зміст податкового консультування полягає в здійсненні діяльності з:

- надання 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;

- надання 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;

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

- сприяння правильному нарахуванню та повній сплаті податків і зборів, здійснення моніторингу змін у відповідному законодавстві;

- ведення податкового обліку та складання податкової звітності;

- представництва інтересів юридичних та фізичних осіб в органах, що здійснюють контроль за нарахуванням та сплатою податків і зборів, та судових органах;

- проведення перевірки податкового обліку платників податків і зборів на відповідність чинному податковому законодавству та виконання завдання з надання впевненості відносно податкової звітності на замовлення платників податків у відповідності до норм і правил податкового консультування.

Податкове консультування конкретної фізичної чи юридичної особи може здійснюватися тільки за умови надання цими особами повноважень на його проведення.

Юридичні та фізичні особи – платники податків і зборів мають право покласти ведення податкового обліку та складання податкової звітності з усіх податків і зборів або з окремих податків на консультанта з податків і зборів або на відповідну фірму.

Порядок бухгалтерського та податкового обліку витрат на проведення податкового консультування встановлюється відповідними законами.

Стаття 4. Висновок з податкового консультування.

Висновок податкового консультанта - це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою податкового консультанта, який складається у встановленому порядку за наслідками виконання завдання з надання впевненості відносно податкової звітності.

Висновок податкового консультанта іноземної держави при офіційному його поданні установі, організації або господарюючому суб'єкту України підлягає підтвердженню податковим консультантом України, якщо інше не встановлено міжнародним договором.

Стаття 5. Податковий консультант.

Податковим консультантом є громадянин України, який набув правового статусу податкового консультанта.

Податковий консультант має право займатися професійною діяльністю індивідуально, створити відповідну юридичну особу (підприємство, фірму), об'єднуватись з іншими податковими консультантами в спілку з дотриманням вимог цього Закону та інших законів України.

Керівником юридичної особи, яка здійснює діяльність з податкового консультування може бути тільки податковий консультант.

Податковим консультантом не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини.

Для здійснення діяльності податковий консультант-фізична особа чи відповідна юридична особа повинні бути внесені до Єдиного реєстру податкових консультантів.

Податковим консультантам забороняється безпосередньо займатися торговельною, посередницькою та виробничою діяльністю, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

Стаття 6. Правовий статус податкового консультанта.

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.

Сертифікат про присвоєння кваліфікації консультанта з податків і зборів (далі - сертифікат) є документом, який підтверджує достатній фаховий рівень підготовки податкового консультанта за програмою базової підготовки для самостійного проведення податкового консультування. Право на допуск до іспиту отримують фізичні особи, які мають вищу освіту, стаж роботи за економічною або юридичною спеціальністю не менше 5 років, післядипломну освіту (підготовку) в галузі оподаткування та зборів та успішно склали кваліфікаційний іспит.

Особа, яка не склала кваліфікаційний іспит, має право скласти його повторно через рік.

Сертифікат видається в порядку, встановленому цим Законом, Спілкою податкових консультантів за поданням кваліфікаційної комісії податкових консультантів. Форма сертифікату встановлюється зазначеним органом. Сертифікат підписується президентом Спілки і головою кваліфікаційної комісії податкових консультантів та засвідчується печаткою.

Сертифікат є також документом, що засвідчує право податкового консультанта на внесення його до Єдиного реєстру податкових консультантів.

Сертифікат видається строком на п'ять років.

Податкові консультанти, які отримали сертифікати до набрання чинності цим законом, мають протягом року після набуття чинності цього Закону зареєструватися в Єдиному реєстрі податкових консультантів. У разі невиконання цієї вимоги зазначені сертифікати вважаються недійсними.

Стаття 7. Кваліфікаційна комісія податкових консультантів України.

Кваліфікаційна комісія податкових консультантів України формується в кількості 14 осіб на паритетних засадах шляхом делегування до її складу податкових консультантів та представників державних органів в особі Міністерства фінансів України, Державної податкової адміністрації України, Державної митної служби України, Пенсійного фонду України та загальнодержавних фондів обов'язкового соціального страхування.

Повноваження кваліфікаційної комісії податкових консультантів України визначаються цим Законом та положенням про неї, затвердженому не менш, як двома третинами від загальної кількості кваліфікаційної комісії.

Кваліфікаційна комісія податкових консультантів України:

- дійсноє сертифікацію осіб, які мають намір займатися діяльністю з податкового консультування;
- розробляє програми підготовки податкових консультантів;
- вирішує питання подовження терміну дії сертифікату.
- веде Реєстр податкових консультантів та фірм;

Стаття 8. Підстави для проведення податкового консультування.

Послуги з податкового консультування надаються виключно на підставі договору між податковим консультантом та замовником.

В договорі на надання послуг з податкового консультування передбачаються предмет і термін надання послуг, обсяг послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін.

Замовник має право вільного вибору податкового консультанта з дотриманням вимог цього Закону.

Замовник зобов'язаний створити податковому консультанту належні умови для якісного консультування.

Стаття 9. Права податкового консультанта.

При здійсненні професійної діяльності податковий консультант має право:

- представляти і захищати права та інтереси фізичних і юридичних осіб у всіх судах судової системи України, підприємствах, установах і організаціях, об'єднаннях громадян тощо, всіх органах, до компетенції яких належать вирішення відповідних питань як в Україні, так і за кордоном.

- безперешкодно 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.

- бути присутнім при розгляді своїх скарг, давати пояснення щодо суті поданих скарг.

- виконувати інші дії, що не суперечать чинному законодавству.

Стаття 10. Незалежність податкових консультантів та їх організацій.

Податкові консультанти незалежні в здійсненні своєї діяльності.

Забороняється будь-яке втручання в практичне виконання податкового консультування, вимагання від податкового консультанта, посадових осіб і технічних працівників підприємств податкових

консультантів відомостей, що становлять таємницю податкового консультування. З цих питань вони можуть бути допитані як свідки.

Документи, пов'язані з виконанням податковим консультантом договору з податкового консультування, не підлягають оглядові, розголошенню чи вилученню без його згоди.

Представникам органів державної влади та місцевого самоврядування, будь-яким особам, як належать до засновницьких, адміністративних, керівних та контролюючих органів підприємств податкових консультантів, забороняється втручатися у практичне виконання податкового консультування в спосіб, що порушує незалежність податкових консультантів, які здійснюють податкове консультування.

Податкові консультанти, які виконують завдання з надання впевненості відносно податкової звітності на замовлення платників податків, не мають права надавати інші послуги з податкового консультування таким платникам податків.

Податковий консультант, який виконує завдання з надання впевненості відносно податкової звітності на замовлення платників податків, не може бути пов'язаною особою з такими платниками податків.

Стаття 11. Норми та правила податкового консультування.

Норми та правила податкового консультування розробляються організацією податкових консультантів у встановленому нею порядку та затверджуються з'їздом податкових консультантів.

З метою розробки та впровадження загальних підходів, загальноприйнятих документів та нормативних актів у галузі податків і зборів при Міністерстві фінансів України створюється методологічна рада з питань податків і зборів.

Завдання, функції, порядок формування та організація роботи методологічної ради з питань податків і зборів затверджуються Міністерством фінансів України.

Стаття 12. Права та обов'язки юридичних та (або) фізичних осіб, які уклали угоду з надання послуг з податкового консультування.

Юридичні або фізичні особи, які уклали угоду на проведення податкового консультування з чинним податковим консультантом, зобов'язані передавати для використання відповідно до умов договору всі необхідні документи.

Юридичні або фізичні особи – платники податків та зборів мають право покласти ведення податкового обліку зі всіх податків і зборів або з окремих податків на консультанта з податків та зборів або на відповідну фірму.

Стаття 13. Таємниця податкового консультування.

Податковий консультант зобов'язаний зберігати таємницю податкового консультування. Предметом таємниці податкового консультування є питання, з яких громадянин або юридична особа зверталися до податкового консультанта, суть консультацій, порад, рекомендацій, роз'яснень та інших відомостей, одержаних податковим консультантом.

Стаття 14. Організація податкових консультантів.

Податкові консультанти України, які здійснюють професійну діяльність в Україні, мають право об'єднатися в громадську організацію - спілку за професійними ознаками, дотримуючись вимог законодавства України.

Спілка податкових консультантів України повинна мати фіксоване індивідуальне членство в особі окремих податкових консультантів або їх колективів.

Спілка податкових консультантів України може утворювати обласні осередки за наявності в них не менше трьох податкових консультантів, які є членами Спілки.

Стаття 15. Повноваження громадської організації податкових консультантів України.

Повноваження громадської організації (Спілки) податкових консультантів України визначаються цим Законом, Законом України "Про об'єднання громадян" та її Статутом.

У порядку, встановленому цим Законом, Спілка податкових консультантів України має право:

делегувати своїх представників до кваліфікаційної комісії податкових консультантів України та достроково їх відкликати;

порушувати клопотання про припинення повноважень членів кваліфікаційної комісії податкових консультантів України, які делеговані Міністерством фінансів України, Державною податковою адміністрацією України, Державною митною службою України, Пенсійним фондом України та загальнодержавними фондами обов'язкового соціального страхування.

Рішення та клопотання з питань делегування, відкликання та припинення повноважень членів кваліфікаційної комісії приймаються з'їздом Спілки податкових консультантів України або радою з наступним затвердженням таких рішень з'їздом.

На Спілку податкових консультантів України покладається ведення Єдиного реєстру податкових консультантів - юридичних та фізичних осіб.

Стаття 16. Припинення чинності кваліфікаційного сертифікату.

Припинення чинності кваліфікаційного сертифікату здійснюється на підставі рішення кваліфікаційної комісії податкових консультантів України у випадках:

встановлення неодноразових фактів низької якості податкового консультування;

систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм та стандартів податкового консультування.

Порядок припинення чинності кваліфікаційного сертифікату визначається кваліфікаційною комісією податкових консультантів України.

Рішення кваліфікаційної комісії податкових консультантів України щодо припинення чинності кваліфікаційного сертифікату можуть бути оскаржені до суду.

Стаття 17. Відповідальність податкових консультантів та їх фірм.

За неналежне виконання своїх зобов'язань податковий консультант (фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону.

Розмір їх майнової відповідальності не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з вини податкових консультантів.

Усі спори стосовно невиконання умов договору, а також спори майнового характеру між податковим консультантом (фірмою) та замовником вирішуються у встановленому законом порядку.

**Порівняльний аналіз нормативно-правового забезпечення
діяльності податкових консультантів у країнах Польщі, Чеської
Республіки та України**

Країна	Польща	Чеська Республіка	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 акту	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	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.	Для набуття правового статусу податкового консультанта фізична особа повинна мати закінчену вищу освіту, відповідний стаж роботи за економічною або

	<p>досвіду роботи за фахом.</p> <p>Здали іспити на податкового консультанта.</p> <p>Зареєстровані Національною радою в списку податкових консультантів.</p>	<p>Отримали вищу освіту в рамках акредитованої навчальної програми бакалаврату.</p> <p>Не були в останні 5 років перед поданням заяви на складання іспиту виключені із реєстру податкових консультантів.</p>	<p>юридичною спеціальністю, успішно скласти кваліфікаційні іспити та одержати сертифікат про присвоєння кваліфікації консультанта з податків і зборів.</p>
<p>5. Права та обов'язки податкового консультанта</p>	<p>Діяти відповідно до закону, присяги і посадової етики.</p> <p>Постійно підвищувати свою кваліфікацію.</p> <p>Регулярно сплачувати членські внески.</p> <p>Зберігати в таємниці факти та інформацію.</p> <p>Підлягають обов'язковому страхуванню.</p> <p>Мають право надавати бухгалтерські послуги тощо.</p>	<p>оберігати права і законні інтереси свого клієнта.</p> <p>надавати податкові консультаційні послуги спільно з іншими консультантами.</p> <p>нести відповідальність перед клієнтом за шкоду, яку він завдав.</p> <p>Дотримуватися конфіденційності.</p> <p>Укласти договір про страхування збитку, який може бути нанесений у зв'язку з наданням податкових консультаційних послуг.</p> <p>розірвати договір про надання податкових консультаційних послуг.</p>	<p>Представляти і захищати права та інтереси фізичних і юридичних осіб у в судах.</p> <p>Ознайомлюватися у будь-яких юридичних осіб з необхідними документами, матеріалами.</p> <p>Одержувати письмові висновки фахівців з питань, що потребують спеціальних знань. Надавати консультації і довідки як в усній, так і в письмовій формі.</p> <p>Виконувати інші дії, що не суперечать чинному законодавству.</p>
<p>6. Відповідальність податкового консультанта</p>	<p>У разі заподіяння шкоди податковий консультант і людина, з якою ці операції були здійснені, несуть відповідальність за шкоду відповідно до положень Цивільного кодексу.</p>	<p>Дисциплінарна відповідальність:</p> <p>a) письмове попередження,</p> <p>b) штраф у розмірі до 100 000 крон чеських,</p> <p>c) зупинення права надавати податкові консультаційні послуги на строк до одного року,</p> <p>d) виключення з Реєстру.</p>	<p>За неналежне виконання своїх зобов'язань податковий консультант (фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону.</p>

ПОРЯДОК
оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду
контролюючими органами

I. Загальні положення

1. Цей Порядок розроблено на підставі статті 19-¹ розділу I та статей 55, 56 глави 4 розділу II Податкового кодексу України, статті 24 глави 4 розділу I Митного кодексу України, з урахуванням вимог статті 8 Закону України "Про звернення громадян".

2. Цим Порядком визначено процедуру оскарження платниками податків податкових повідомлень-рішень або інших рішень контролюючих органів (далі - рішення) під час адміністративного оскарження.

Процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору.

3. Цей Порядок не застосовується щодо оскарження рішень контролюючих органів, дій або бездіяльності їх посадових осіб та інших працівників, якщо спеціальним законом встановлено інший порядок оскарження таких рішень, дій або бездіяльності, а також при оскарженні постанов, прийнятих у справах про адміністративні правопорушення.

У разі якщо скарга стосується оскарження декількох рішень контролюючого органу, щодо частини яких існує інший порядок оскарження, вимоги цього Порядку застосовуються відносно тих рішень, стосовно яких не передбачені інші процедури оскарження.

4. Не підлягають адміністративному оскарженню:

грошові зобов'язання, самостійно визначені платником податків;
рішення контролюючих органів, які оскаржені платником податків у судовому порядку.

5. Терміни в цьому Порядку вживаються у значеннях, встановлених Податковим кодексом України та іншими нормативно-правовими актами України.

II. Підвідомчість розгляду скарг

1. Скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються до контролюючих органів у місті Києві та областях, міжрегіональних територіальних органів.

2. Скарги на рішення контролюючих органів у місті Києві, областях, міжрегіональних територіальних органів та митниць подаються до центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи.

3. Рішення центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, прийняте в результаті розгляду скарги платника податків, є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене в судовому порядку.

III. Строки подання скарг

1. Скарга подається у письмовій формі до контролюючого органу вищого рівня протягом десяти календарних днів, що настають за днем отримання платником податків рішення контролюючого органу, що оскаржується.

2. У разі якщо контролюючий орган приймає рішення про повне або часткове незадоволення скарги платника податків, такий платник податків має право звернутися протягом десяти календарних днів, що настають за днем отримання рішення про результати розгляду скарги, зі скаргою до контролюючого органу вищого рівня.

3. Якщо відповідно до Податкового кодексу України контролюючий орган самостійно визначає грошове зобов'язання платника податків за причинами, не пов'язаними із порушенням податкового законодавства, такий платник податків має право на адміністративне оскарження такого рішення протягом тридцяти календарних днів, що настають за днем надходження такого рішення.

Зазначений тридцятиденний строк для оскарження рішень поширюється, у тому числі, на:

1) суми податкових зобов'язань з податку на майно, нараховані контролюючими органами фізичним особам;

2) рішення про:

розподіл суми грошових зобов'язань або податкового боргу між платниками податків, що виникають у результаті реорганізації;

погашення грошових зобов'язань або податкового боргу, забезпечених податковою заставою, до проведення такої реорганізації;

встановлення солідарної відповідальності за сплату грошових зобов'язань платника податків, який реорганізується, щодо всіх осіб, утворених у процесі реорганізації, що тягне за собою застосування режиму податкової застави стосовно всього майна таких осіб;

поширення права податкової застави на майно платника податків, який створюється шляхом об'єднання інших платників податків, якщо один або більше з них мали грошові зобов'язання або податковий борг, забезпечений податковою заставою.

4. У разі якщо останній день строків, зазначених у пунктах 1-3 цього розділу, припадає на вихідний або святковий день, останнім днем таких строків вважається перший робочий день, що настає за вихідним або святковим днем.

5. Строки подання скарги на рішення контролюючих органів можуть бути продовжені за правилами і на підставах, визначених пунктом 102.6 статті 102 глави 9 розділу II Податкового кодексу України.

IV. Оформлення скарги

1. Скарга платника податків подається в письмовій формі та має включати таку інформацію:

прізвище, ім'я, по батькові, найменування (для юридичних осіб), податкову адресу платника податків, який подає скаргу;

найменування контролюючого органу;

реквізити оскаржуваного рішення;

підстави, за якими оскаржується рішення, обставини справи, які, на думку заявника, встановлені контролюючим органом неправильно чи не встановлені взагалі;

обґрунтування незгоди платника податків із рішенням контролюючого органу з посиланням на норми законодавства;

вимоги та клопотання платника податків, який подає скаргу;

відомості щодо повідомлення контролюючого органу, рішення якого оскаржується, про подання скарги до контролюючого органу вищого рівня;

відомості про оскарження рішення контролюючого органу до суду; адресу, на яку слід надіслати рішення, прийняте за результатами розгляду скарги;

перелік документів, які додаються до скарги.

Скарги на рішення та на дії контролюючих органів викладаються та подаються окремо.

2. Платник податків може додавати до скарги розрахунки та докази, які він вважає за необхідне надати. Копії документів, які додаються до скарги, повинні бути належним чином засвідчені.

3. Скарга підписується особисто платником податків, який її подає, або його представником, уповноваженим на підписання скарги. Якщо скарга підписується представником платника податків, до неї долучається оригінал або належним чином завірена копія документа, який засвідчує повноваження такого представника відповідно до законодавства.

V. Порядок подання скарги

1. Скарга подається платником податків особисто або через свого представника безпосередньо до уповноваженого контролюючого органу або поштовим відправленням з повідомленням про вручення та описом вкладення;

Платник податків одночасно з поданням скарги до контролюючого органу вищого рівня зобов'язаний письмово повідомити про це контролюючий орган, який прийняв оскаржуване рішення.

2. Днем подання платником податків скарги є:

при поданні скарги безпосередньо до контролюючого органу - день фактичного отримання скарги контролюючим органом;

при надсиланні скарги поштою - дата отримання відділенням поштового зв'язку від платника податків поштового відправлення зі скаргою, яка зазначена відділенням поштового зв'язку в повідомленні про вручення поштового відправлення або на конверті.

3. У разі відсутності повідомлення про вручення або відбитка календарного штемпеля відділення поштового зв'язку на поштовому відправленні (конверті, бандеролі), що унеможлиблює з'ясування дати отримання відділенням поштового зв'язку скарги, днем подання скарги вважається день надходження скарги до контролюючого органу.

VI. Права особи, яка подала скаргу

1. Особа, яка подала скаргу на рішення контролюючого органу, має право:

брати участь у розгляді матеріалів скарги особисто або через представника, уповноваживши останнього у встановленому законодавством порядку;

під час розгляду матеріалів скарги висловлювати свою думку з питань, які виникають під час такого розгляду;

надавати документи, пояснення, доводи, які стосуються предмета скарги;

до прийняття рішення по скарзі відкликати її повністю або частково шляхом направлення письмової заяви до контролюючого органу, який її розглядає;

отримувати інформацію про розгляд скарги та одержувати рішення за результатами розгляду скарги.

2. Платник податків має право заявити про намір брати участь у розгляді матеріалів скарги одночасно із поданням відповідної скарги.

VII. Строк розгляду скарг

1. Реєстрація скарги відбувається в день її надходження до контролюючого органу. Відмова у прийнятті скарги платника податків забороняється.

2. Контролюючий орган зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом двадцяти календарних днів, що настають за днем отримання скарги платника податків, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку.

Рішення надсилається на адресу, зазначену платником податків у скарзі, а у разі незазначення такої адреси - на податкову адресу платника податків.

3. Керівник контролюючого органу (заступник керівника або інша уповноважена посадова особа) може прийняти рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків понад двадцятиденний строк, визначений в пункті 2 цього розділу, але не більше шістдесяти календарних днів, та письмово повідомити про це платника податків до закінчення строку, визначеного в пункті 2 цього розділу.

4. Якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом двадцятиденного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника контролюючого органу (заступника керівника або іншої уповноваженої посадової особи), така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, що настає за останнім днем зазначених строків.

Скарга вважається також повністю задоволеною на користь платника податків, якщо рішення керівника контролюючого органу (заступника керівника або іншої уповноваженої посадової особи) про продовження строків її розгляду не було надіслано платнику податків до закінчення двадцятиденного строку.

5. У разі якщо останній день строків, зазначених у пункті 2 цього розділу, припадає на вихідний або святковий день, останнім днем таких строків вважається перший робочий день, що настає за вихідним або святковим днем.

VIII. Порядок розгляду скарг

1. За результатами проведення процедури адміністративного оскарження контролюючим органом приймається рішення. Рішення оформляються на бланку контролюючого органу, який розглянув скаргу.

2. Під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом, або інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган.

3. При розгляді скарги платника податків під час адміністративного оскарження можуть враховуватись податкові консультації, а також узагальнюючі податкові консультації, надані такому платнику податків контролюючим органом, з урахуванням положень статті 53 глави 3 розділу II Податкового кодексу України.

4. Контролюючий орган залишає скаргу без розгляду повністю або частково у разі, якщо:

скаргу не підписано особою, яка подала скаргу, чи її представником або до скарги не додано належним чином оформлених та завірених документів, які підтверджують повноваження представника на її підписання;

скаргу подано з пропуском строку, крім випадків, передбачених пунктом 5 розділу III цього Порядку;

скарга надійшла до контролюючого органу, який не уповноважений її розглядати;

до прийняття рішення по скарзі від платника податків, який її подав, надійшла заява про її відкликання (відмову від скарги) повністю чи частково;

платник податків оскаржив до суду рішення контролюючого органу;

платником податків до контролюючого органу раніше було подано скаргу з цього самого питання.

Про залишення скарги без розгляду контролюючий орган повідомляє платника податків у письмовій формі із зазначенням причин повернення.

IX. Зміст рішення про результати розгляду скарги та його вручення

1. Контролюючий орган у разі розгляду скарги перевіряє правомірність та обґрунтованість рішення, що оскаржується, та приймає рішення про результати розгляду скарги.

2. За результатами розгляду скарги контролюючий орган приймає одне з таких рішень:

1) повністю задовольняє скаргу платника податків та скасовує рішення контролюючого органу, яке оскаржується;

2) частково задовольняє скаргу платника податків та в окремій частині скасовує рішення контролюючого органу, яке оскаржується;

3) залишає скаргу без задоволення, а рішення контролюючого органу, яке оскаржується, без змін;

4) зменшує (збільшує) суму грошового зобов'язання.

Під час прийняття цих рішень контролюючий орган має право зменшити (збільшити) суму грошового зобов'язання або податкового боргу, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків та у відповідній частині суми штрафних (фінансових) санкцій.

3. Рішення про результати розгляду скарги складається із вступної, описової, мотивувальної і резолютивної частин:

1) у вступній частині рішення зазначаються:

найменування платника податків - юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи - платника податків;

дата отримання скарги (дата і номер визначаються за даними реєстраційної картки або журналу реєстрації вхідної кореспонденції);

2) описова частина рішення має містити:

дату і номер рішення контролюючого органу, яке було оскаржено платником податків;

вимоги, зазначені у скарзі платника податків, та стислий зміст його позиції;

стислий виклад обставин, встановлених перевіркою, та докази, на яких ґрунтуються висновки контролюючого органу;

3) у мотивувальній частині рішення вказуються:

результати дослідження матеріалів скарги та обставини, з урахуванням яких приймається рішення;

мотиви, з яких відхиляються вимоги чи заперечення платника податків, або мотиви, з яких висновки контролюючого органу, викладені в оскаржуваному рішенні, скасовуються повністю чи частково;

посилання на норми Податкового кодексу України та інші нормативно-правові акти, якими обґрунтовано рішення про результати розгляду скарги;

4) у резолютивній частині рішення зазначається висновок про повне чи часткове задоволення скарги або про залишення скарги без задоволення.

У рішенні про результати розгляду скарги також зазначається про право особи, яка подала скаргу, у разі її незгоди з прийнятим рішенням оскаржити таке рішення до контролюючого органу вищого рівня у строки, визначені законодавством, або в судовому порядку.

4. Контролюючий орган має право виправити допущені при оформленні рішення про результати розгляду скарги описки чи арифметичні помилки, не змінюючи при цьому суть такого рішення. Виправлення проводиться шляхом направлення листа платнику податків, в якому зазначається зміст виправлених помилок.

5. Рішення за результатами розгляду скарги платника податків приймає керівник контролюючого органу (заступник керівника).

Оригінал рішення після зазначення реєстраційного номера вихідної кореспонденції надсилається (надається) платнику податків.

Рішення вважається надісланим (наданим) юридичній особі - платнику податків, якщо його вручено посадовій особі або уповноваженій особі такої юридичної особи - платника податків під розписку або надіслано листом з повідомленням про вручення на адресу, зазначену у скарзі як адреса, на яку необхідно надіслати рішення за результатами розгляду скарги, а у разі незазначення такої адреси в скарзі - на податкову адресу платника податків.

Рішення вважається надісланим (наданим) фізичній особі - платнику податків, якщо його вручено особисто фізичній особі або її законному представнику під розписку чи надіслано листом з повідомленням про вручення на адресу, зазначену у скарзі як адреса, на яку необхідно надіслати рішення за результатами розгляду скарги, а у разі незазначення такої адреси в скарзі - на податкову адресу платника податків.

6. У разі якщо пошта не може вручити платнику податків рішення за результатами розгляду скарги через відсутність за місцезнаходженням посадових осіб, їх відмову прийняти рішення за результатами розгляду скарги, незнаходження фактичного місця розташування (місцезнаходження, місця проживання) платника податків або з інших причин, рішення за результатами розгляду скарги вважається врученим платнику податків у день, вказаний поштовою службою в повідомленні про вручення, із зазначенням причин невручення.

7. Копія рішення, прийнятого контролюючим органом вищого рівня за результатами розгляду скарги платника податків, надсилається для виконання до контролюючих органів, рішення яких оскаржувалось.

Навчальне видання

Ткачик Федір Петрович

ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ

*Навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації*

Підписано до друку 25.12.2015.

Формат 60x 84/16. Гарнітура Times New Roman.

Папір офсетний 80 г/м². Друк електрографічний.

Умов.-друк. арк. 14,65. Обл.-вид. арк 11,3.

Тираж 300 примірників. Замовлення № 12/15/1-4.



Віддруковано у видавничому центрі "Вектор"

46018 м. Тернопіль, вул. Львівська, 12

тел. (0352) 40-08-12

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи

до державного реєстру видавців,

виготівників і розповсюджувачів

видавничої продукції

серія ТР № 46 від 07 березня 2013 р.

ФО Осадца Ю.В.