

Тернопільський національний економічний університет

Факультет обліку і аудиту

Кафедра аналізу, ревізії і аудиту

Опорний конспект лекцій з дисципліни

«Податкове консультування»

Керівник курсу: к.е.н., доцент Бречко О.В.

2017 р.

План

1. Сутність, мета й критерії податкового консультування
2. Історичні витoki податкового консультування
3. Основні принципи податкового консультування
4. Роль консультаційних послуг в сфері оподаткування для держави і суспільства

1. Сутність, мета й критерії податкового консультування

Сутність податкового консультування у більшості країн світу визначається однаковим чином. Вона полягає в наданні клієнтам послуг у вигляді консультацій у системі оподаткування, куди при бажанні включено виконання всіх, 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 виконання¹.

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 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 рішень².

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;

¹Скотт 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>

²Грейнер Ларри. Схемы организационных изменений Harvard Business Review, май-июнь 1967, с. 119–120.

захисту прав та інтересів платників податків та зборів, що визначаються законодавством (послуг щодо податкового консультування)³.

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 тощо⁴.

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 реалізація⁵.

В Податковому кодексі України під податковим консультуванням розуміється допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування нарахування та сплати податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган⁶. 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 проєкті 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 збори⁷. 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,

³ Гудков Ф.А. Об организации рынка услуг по налоговому консультированию / Ф.А. Гудков // Ваш налоговый адвокат. – 2007. – №7. – С. 12-14.

⁴ 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>.

⁵ 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.

⁶ 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>

⁷ Про податкове консультування в Україні: проєкт Закону України від 10 липня 2008 № 2745 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF24900A.html

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 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.

1.2. Історичні витoki 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. XX 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 організацій з 21 європейської країни, що об'єднують більше, ніж 100 тис. податкових консультантів⁸. 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.

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;

⁸ Офіційний сайт Європейської Конфедерації податкових консультантів (Confédération Fiscale Européenne) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cfe-eutax.org/about>

- 5) недостатня ефективність замикання всіх питань щодо правильності та своєчасності нарахування та сплати податків і зборів, за що відповідає головний бухгалтер тощо⁹.

Великі підприємці створюють окремих 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).

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.

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 загальнодержавних 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 Співпраця 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.
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.

⁹ Башкирова Н.Н., Сугрובה Е.Б. Основы налогового консультирования [Текст]: учеб. пособие/под ред. Л.И.Гончаренко.-М.:Магістр, 2010. – 178 с.

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.

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.

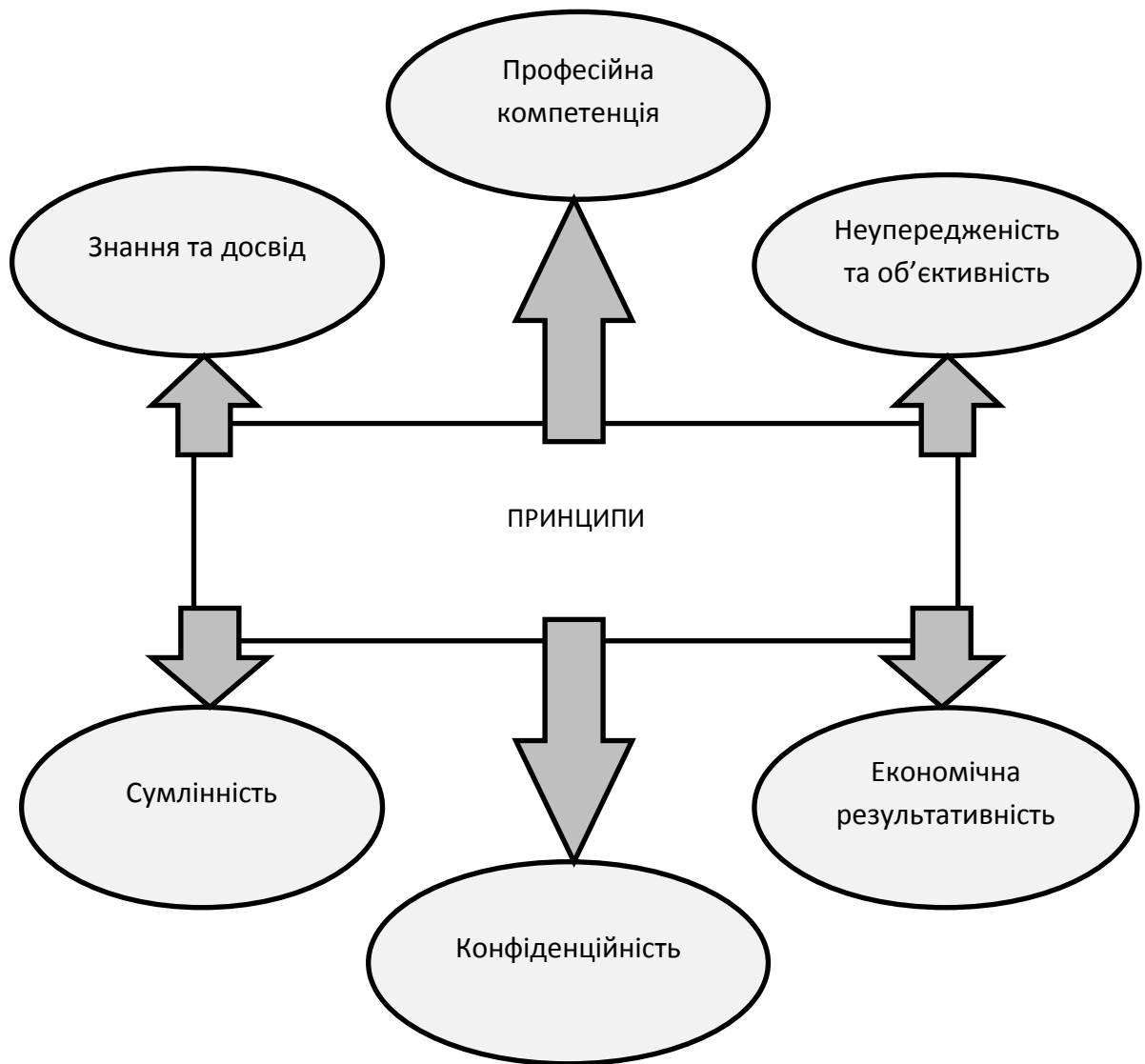


Рис. 1.2. Принципи податкового консультування

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 матеріалів¹⁰.

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 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

¹⁰ Некрасова Э.С. Основы налогового консультирования, учебно - методический комплекс. Н.: НГУЭУ, 2006. с. 14.

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 сформулювати вартість консультаційного проекту в залежності від потреб та фінансових можливостей організації або рекомендувати обсяг консультаційних послуг виходячи з фінансових можливостей організації.

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

У країнах з розвинутою 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»¹¹, 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;
- аутсорсинг комплексних завдань, пов'язаних з обліком та звітністю тощо¹².

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.

¹¹ Центри обслуговування платників податків / Інформація з офіційного сайту Державної фіскальної служби України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/tsentri-obslugovuvannya-platnikiv-poda>

¹² Проблемы становления и пути развития налогового консультирования / [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.mirkin.ru/docs/articles05-025.pdf>

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 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 консультанта¹³.

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);

¹³ 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

- 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 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 рекомендацій¹⁴.

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.

Тема 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ

План

- 1. Нормативно-правові аспекти податкового консультування в Україні**
- 2. Організація роботи фіскальних органів з розгляду звернень платників податків**

¹⁴ Професія: Податковий консультант / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpmg.com/ua/uk/careers/job-opportunity/pages/profession-tax-consultant.aspx>

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

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

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 України¹⁵, 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 України¹⁶, 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 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.

¹⁵ 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>

¹⁶ 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>

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 України¹⁷.

Проте податкова консультація з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства може використовуватися платником податку протягом строку

¹⁷ Який статус узагальнюючих податкових консультацій? Довіряти чи ні? / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cons.parus.ua/d.asp?r=07YEH35d6833e830c50df13c3ef41df11b979>

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 розрізнити, 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 відповідальності. У тому числі, у разі коли в майбутньому така консультація буде змінена¹⁸.

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»)¹⁹.

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.

¹⁸ Індивідуальна податкова консультація: чи справді вона захистить / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/736>

¹⁹ 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>

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 в Україні»²⁰, 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,

²⁰ 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

аудиторських та інших господарюючих 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 України²¹ 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 України²² 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»²³, 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.

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. Скаргою є звернення громадянина з вимогою про поновлення прав і захист

²¹ 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>

²² 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>

²³ 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>

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»²⁴ 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.

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:

²⁴ 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>

- 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.

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 України²⁵. 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.

²⁵ 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>

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.

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

– **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 сили²⁶.

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 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

²⁶ Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992 № 2657-ХІІ/ Редакція від 21.05.2015 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>

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 обліку²⁷.

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

²⁷Ткачик Ф.П. Консультування в сфері митної справи: сучасний стан та перспективи розвитку / Ф.П. Ткачик //Наука молода. – 2014. – № 21. – С. 249-257.

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 контролю²⁸.

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 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.

²⁸ Хто такий митний брокер / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://expeditor.com.ua/ua/info_zed/pub/101

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 років²⁹. У Чеській Республіці претендент повинен мати вищу освіту за будь-якої спеціальності мінімум на рівні бакалавра. Досвід роботи не обов'язковий, але рекомендується³⁰. 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 оподаткування³¹.

²⁹ 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/>

³⁰ 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>

³¹ 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 Спілки 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 наступні³²:

- консультування з питань оподаткування (для юридичних та фізичних осіб, представництв іноземних компаній);
- податкове планування міжнародних структур, внутрішньоукраїнських та міжнародних проектів, інвест-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;
- 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;

³² 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>

- 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 методикою 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 проблеми³³.

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.

³³ Ринок консалтингових послуг. Його становлення та розвиток в Україні / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.management.com.ua/consulting/cons002.html>

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.

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.

ТЕМА 3.

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

ПЛАН

- 1. Характерні риси податкового консультування в європейських країнах**
- 2. Основні принципи навчання податкових консультантів у Польщі та Нідерландах**
- 3. Досвід Німеччини в сфері інформаційного співробітництва фіскальних органів та податкових консультантів**
- 4. Трансфертне ціноутворення як об'єкт моніторингу зарубіжних та національних податкових консультантів**

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, організують 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).

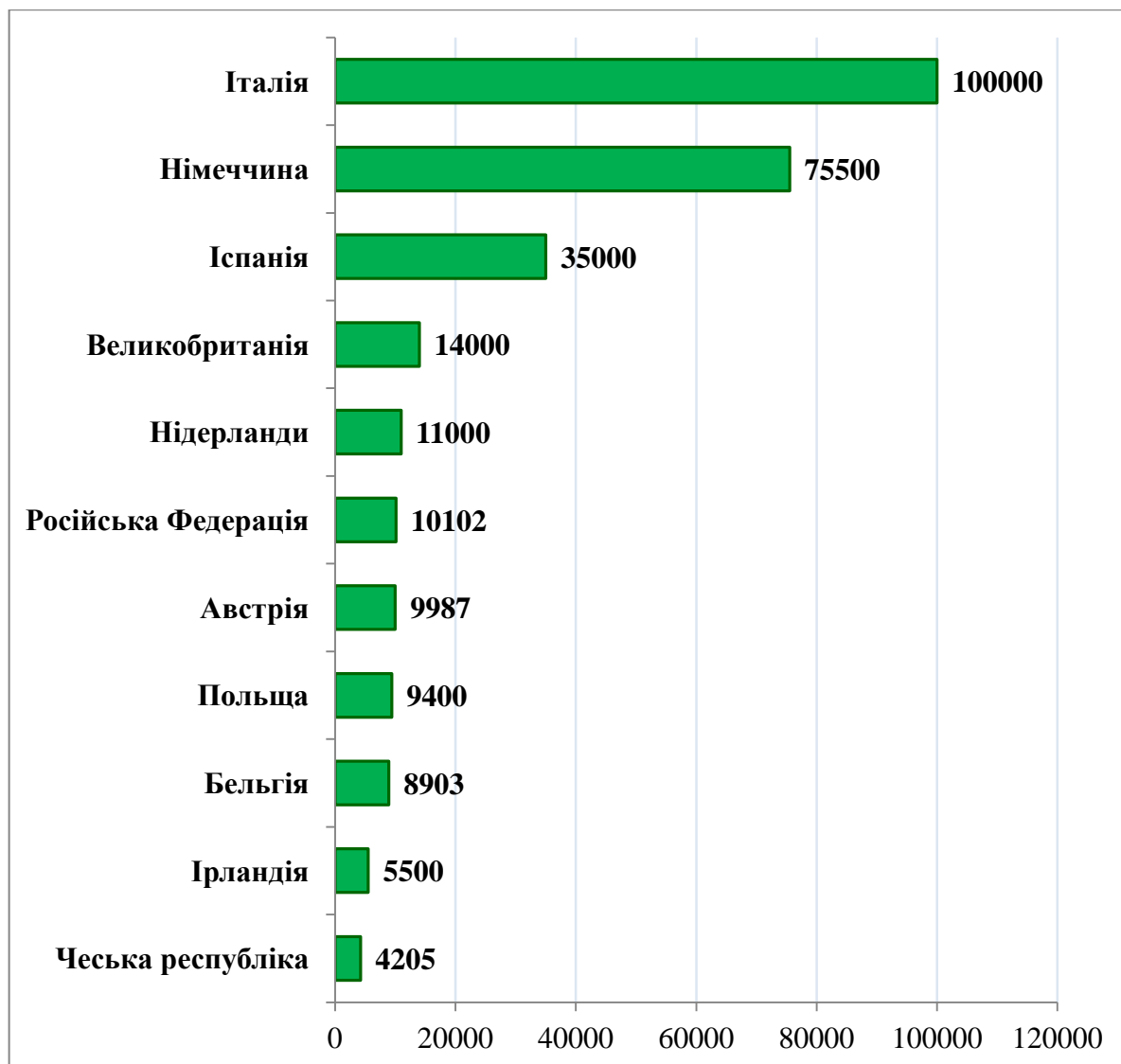


Рис. 3.1 Кількість податкових консультантів у деяких Європейських країнах

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 консультування³⁴.

У Німеччині бажаючі 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 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

³⁴ 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.

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 держави³⁵.

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

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 клієнта³⁶.

³⁵ Study into the Role of Tax Intermediaries. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>

³⁶ 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>.

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

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

З точки зору професійної освіти і солісітори, і баррістери вчаться приблизно протягом шести років. Спочатку потрібно отримати ступінь бакалавра, після цього пройти спеціалізовані курси, де навчають основам професії і поглиблюють знання права, і потім протягом одного року для баррістерів і двох років для солісіторів необхідно працювати як стажер під керівництвом більш досвідчених юристів британського права. Податкової спеціалізації як такої при отриманні професійної кваліфікації солісітора 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 солісітор 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 солісіторами. Подібного роду професійна таємниця не поширюється на спілкування з податковими консультантами та бухгалтерами³⁷.

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 професійних 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 Правління³⁸.

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 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»³⁹, та отримала атестат

³⁷Болтенко 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>.

³⁸ Латвийская ассоциация налоговых консультантов / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lnka.lv/index.php?menu=1&lang=2+>

³⁹Федеральный Закон «О налоговом консультировании» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.palata-nk.ru/attachfiles/zakon-nalog.pdf>

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 укласти 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;
- 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 консультантів⁴⁰.

1. 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, наявність 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:

- 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

⁴⁰ Зелінські Я. А. Система підготовки спеціалістів в сфері налогообложення в Польщі / [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=3138>

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, юрисконсультом, 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, бажаючим 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.

2. 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 підвищенні 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;
- 6) 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 організовувати 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 консультантом⁴¹.

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.

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

⁴¹ 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

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 доцентами⁴².

Таблиця 3.2

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 дня
5	Процесуальні дії	2 дня
6	Підприємницька діяльність	3 дня
7	АБО Прибутковий податок	3 дня
8	АБО Міжнародне і європейське податкове право для спеціалістів	3 дня
9	АБО Муніципальне оподаткування	3 дня
10	АБО ПДВ для спеціалістів	3 дня
11	АБО Податок на заробітну плату для спеціалістів	3 дня
Всього		10 днів

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

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

⁴² 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>

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).

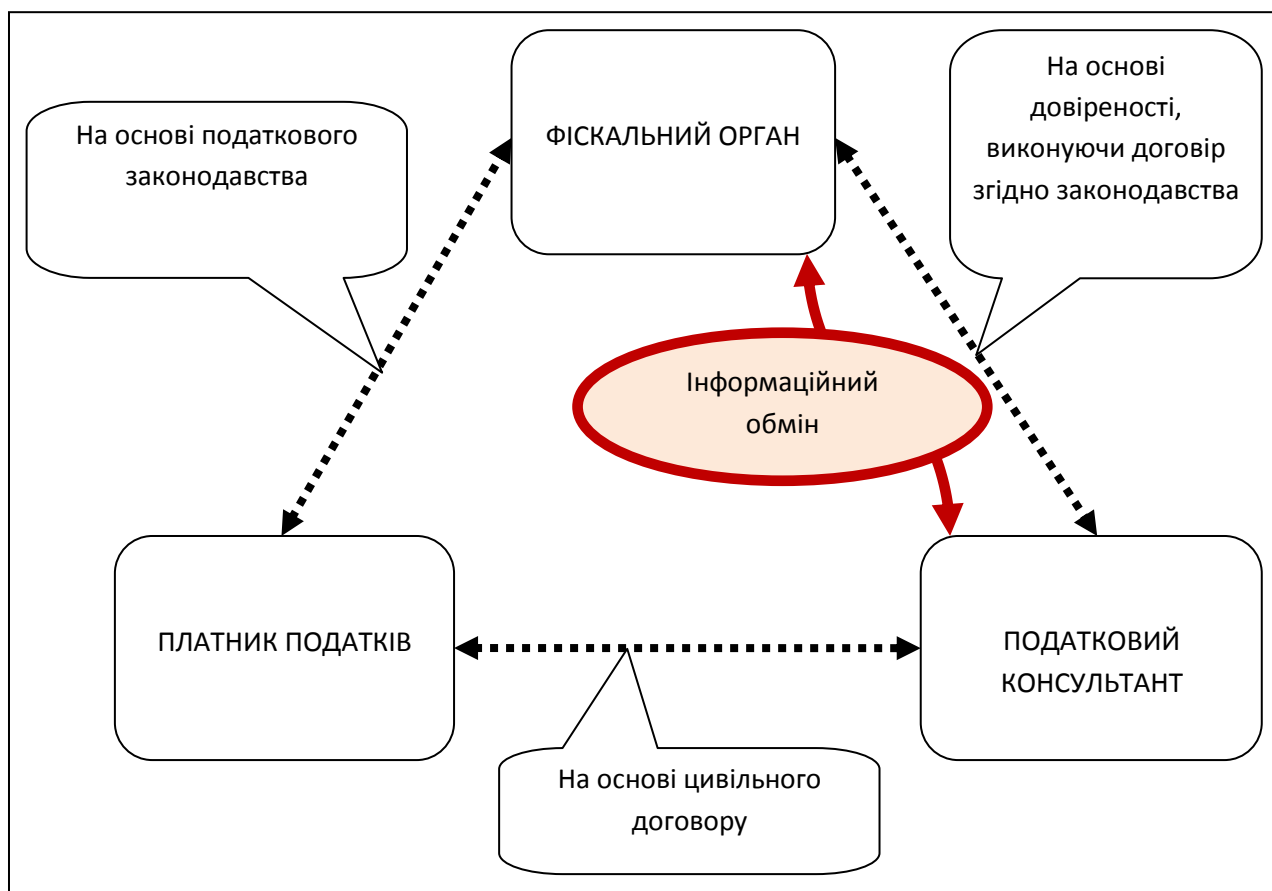


Рис. 3.1. Взаємозв'язок між фіскальними органами, платниками податків та податковими консультантами у процесі інформаційного обміну

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 наступному⁴³:

⁴³ 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>

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

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 загально визнаних 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 розрізнити 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 консультантів⁴⁴.

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.

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

⁴⁴ 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

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 на порушення 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 угода⁴⁵.

Правило витягнутої руки (arm's length principle) сформульоване в Керівництві ОЕСР – це принцип оподаткування взаємозалежних компаній. Відповідно до правила витягнутої руки,

⁴⁵Трансфертне ціноутворення та контрольовані операції / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interlegal.com.ua/corporate/?p=577>

розрахунок податкових зобов'язань робиться виходячи з ринкових цін по угодах, 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 ціноутворення⁴⁶.

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.

⁴⁶ 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.

Відповідно до українських нововведень у сфері оподаткування під трансфертним ціноутворенням розуміється система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, 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, передбачених цією статтею, 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 бізнесу⁴⁷. 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

⁴⁷ 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>

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)⁴⁸.

Таблиця 3.5

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».

⁴⁸Трансфертне ціноутворення / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/Osid0181.html>

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 наступним⁴⁹:

– 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:

- 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;

⁴⁹ 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>

- 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 етапи⁵⁰:

Етап 1. Загальний аналіз операції та сторін операції:

- 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;
- 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.

⁵⁰ Трансфертне ціноутворення / Консалтингова компанія EBS // Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ebskiev.com/ua/podatki-ta-audit/transfertne-tsinoutvorennya.html>

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.

Тема 4. Консультування з питань податкового обліку та підготовки звітності

- 1. Роз'яснення особливостей взяття на облік або реєстрації платників податків**
- 2. Розгляд підстав зняття з обліку платників податків**
- 3. Специфіка надання податкових консультацій щодо заповнення та подання податкових декларацій**

1. Роз'яснення особливостей взяття на облік або реєстрації платників податків

Загальні правила щодо обліку платників податків

Порядок обліку платників податків визначено главою 6 Податкового кодексу та Порядком № 1588.

Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на Міндоходів України.

Взяттю на облік або реєстрації в ДПІ підлягають усі платники податків.

Взяття на облік в ДПІ юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору.

З метою здійснення податкового контролю платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку).

Взяття на облік платників податків — юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів здійснюється після їх державної реєстрації чи включення відомостей про них до відповідних державних реєстрів на умовах, що визначаються законодавчими актами України, крім випадків, визначених Податковим кодексом, коли органами реєстрації є податкові органи або коли проведення державної реєстрації платника податків у відповідному статусі законодавством не передбачається.

Взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів та фізичних осіб — підприємців

Взяття на облік платників податків здійснюється за принципом організаційної єдності реєстраційних процедур, що проводяться державними реєстраторами, та процедур взяття на облік платників податків, що забезпечуються податковими органами. Ці органи здійснюють обмін відомостями (повідомленнями) про здійснення дій з державної реєстрації та взяття на облік (зняття з обліку) юридичних осіб і фізичних осіб — підприємців у порядку

взаємодії з державними реєстраторами та Єдиним державним реєстром, визначеному наказом № 1771/5/1253.

Взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів та фізичних осіб — підприємців як платників податків і зборів здійснюється після внесення відомостей про них до Єдиного державного реєстру згідно із Законом № 755.

Підставою для взяття на облік за основним місцем обліку в ДПІ є надходження до нього:

- відомостей з Єдиного державного реєстру або з відповідної реєстраційної картки про проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи — підприємця;
- відомостей з Єдиного державного реєстру або відповідного повідомлення державного реєстратора про внесення до Єдиного державного реєстру запису про судові рішення щодо відміни державної реєстрації припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи — підприємця;
- повідомлення державного реєстратора або відомостей з Єдиного державного реєстру про створення відокремленого підрозділу юридичної особи.

Дані про взяття на облік юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, відомості щодо яких містяться в Єдиному державному реєстрі, та фізичних осіб — підприємців як платників податків і зборів передаються до Єдиного державного реєстру у день взяття їх на облік за основним місцем обліку.

Взяття на облік платників податків підтверджується випискою з Єдиного державного реєстру, яка надсилається (видається) юридичним особам, відокремленим підрозділам юридичних осіб і фізичним особам — підприємцям у порядку, встановленому Законом № 755.

Зазначену виписку як документ, що підтверджує державну реєстрацію суб'єкта господарювання та взяття його на облік в ДПІ, органах державної статистики та Пенсійного фонду України, запроваджено з 17.12.2012 р. Виписка видається державним реєстратором безкоштовно та використовується суб'єктом господарювання при відкритті рахунків у банку для підтвердження взяття його на облік у відповідних органах.

Взяття на облік за основним місцем обліку відокремлених підрозділів іноземних компаній, організацій

Підставою для взяття на облік відокремленого підрозділу іноземної компанії, організації, у тому числі постійного представництва нерезидента, є належна акредитація (реєстрація, легалізація) такого підрозділу на території України згідно із законом.

Постійне представництво — постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема:

- місце управління;
- філія;
- офіс;
- фабрика;
- майстерня;
- установка або споруда для розвідки природних ресурсів;
- шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів;
- склад або приміщення, що використовується для доставки товарів.

Представництвом іноземної компанії, організації є відокремлений підрозділ іноземної компанії, організації, який здійснює представництво і захист інтересів такої юридичної особи, не здійснює господарської діяльності в Україні та не підпадає під визначення постійного представництва згідно з пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу.

Для взяття на облік постійні представництва нерезидентів і представництва іноземних юридичних осіб зобов'язані звернутися протягом 10 календарних днів з дня їх державної реєстрації (акредитації, легалізації) в установленому порядку до ДПІ за своїм місцезнаходженням.

Зокрема, представництво іноземної компанії або постійне представництво для взяття на облік подає до ДПП за своїм місцезнаходженням такі документи:

- представництво — заяву за формою № 1-ОПП (для юридичних осіб і відокремлених підрозділів);
- постійне представництво — заяву про реєстрацію постійного представництва нерезидента як платника податку на прибуток за формою № 1-РПП;
- копію документа, що підтверджує присвоєння коду ЄДРПОУ;
- копію документа про реєстрацію, легалізацію, акредитацію, створення тощо.

Документом про акредитацію (реєстрацію, легалізацію) відокремленого підрозділу іноземної компанії, організації на території України є:

- свідоцтво про реєстрацію представництва, видане центральним органом виконавчої влади з питань економічної політики, — для представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності на території України, на яких поширюється дія Закону № 959;
- свідоцтво про реєстрацію структурного осередку громадської (неурядової) організації іноземної держави в Україні, видане Державною реєстраційною службою України, — для філій, відділень, представництв та інших структурних осередків громадських (неурядових) організацій іноземних держав в Україні;
- банківська ліцензія — для філій іноземних банків;
- погоджене, прошите, засвідчене на звороті відбитком печатки Секретаріату Правління Нацбанку України положення про представництво іноземного банку, титульна сторінка якого засвідчена підписом заступника Голови і відбитком печатки Нацбанку України, — для представництв іноземних банків (до ДПП подається копія титульної сторінки положення із пред'явленням оригіналу);
- документ, виданий уповноваженим органом державної влади України, що засвідчує реєстрацію, акредитацію, створення, отримання згоди, дозволу тощо на функціонування відокремленого підрозділу нерезидента на території України, — для інших відокремлених підрозділів нерезидентів.

Після взяття на облік як платників податків і зборів відокремленим підрозділам іноземних компаній, організацій податковим органом надсилається (видається) довідка про взяття на облік платника податків за формою № 4-ОПП.

У цій довідці для постійного представництва нерезидента, включеного до реєстру платників податків — нерезидентів з ознакою платника податку на прибуток, після рядка «(найменування та код органу державної податкової служби)» зазначається «як постійне представництво нерезидента».

Взяття на облік договорів управління майном і договорів про спільну діяльність

На обліку в податкових органах перебувають договори управління майном і договори про спільну діяльність на території України без створення юридичних осіб, на які поширюються особливості податкового обліку та оподаткування діяльності за такими договорами, визначені Податковим кодексом.

Не обліковуються договори управління майном, визначені у пп. 153.13.10 п. 153.13 ст. 153 або у другому реченні абзацу другого пп. 5 п. 180.1 ст. 180 Податкового кодексу, а саме: за якими здійснюється управління активами інститутів спільного інвестування, фондів банківського управління, фондів фінансування будівництва та фондів операцій з нерухомістю, створених відповідно до закону.

Взяття на облік договорів управління майном і договорів про спільну діяльність здійснюється шляхом додаткового взяття на облік як платника податків відповідного управителя майна або уповноваженої особи.

Уповноважена особа — учасник договору (контракту) про спільну діяльність (юридична особа, зареєстрована в Україні відповідно до Закону № 755, або її відокремлений підрозділ), який є платником податку на прибуток і уповноважений вести облік результатів спільної діяльності іншими сторонами згідно з умовами договору (контракту) про спільну діяльність.

Управитель майна — юридична особа, яка є суб'єктом підприємницької діяльності та платником податку на прибуток і веде окремо від власного облік доходів і витрат від управління майном, що отримано ним в управління за договорами управління майном.

Для взяття на облік договору про спільну діяльність уповноважена особа зобов'язана протягом 10 календарних днів після реєстрації договору або після набрання ним чинності подати до ДПІ за своїм основним місцем обліку такі документи:

- заяву за формою № 1-ОПП;
- завірену копію договору (контракту) про спільну діяльність.

До цих документів додаються:

• інформаційна картка договору з відміткою органу, що здійснив державну реєстрацію договору, якщо до складу учасників договору про спільну діяльність входить іноземний інвестор;

• копії документів, які підтверджують погодження договору уповноваженим органом управління відповідно до законодавства, засвідчені в установленому законодавством порядку, якщо договором передбачено використання нерухомого майна державної власності, що перебуває у господарському віданні чи оперативному управлінні учасника договору про спільну діяльність;

• копії ліцензій та дозволів на провадження відповідних видів господарської діяльності учасників договору, отримання яких передбачено законодавством.

Взяття на облік договорів (контрактів) про виробничу кооперацію, спільне виробництво та інші види спільної інвестиційної діяльності за участю іноземного інвестора здійснюється після державної реєстрації договору (контракту) Міністерством економіки АР Крим, обласними, Київським або Севастопольським міським управліннями зовнішніх економічних зв'язків згідно з Положенням № 112.

Не обліковуються договори про спільну діяльність, на які не поширюються особливості податкового обліку та оподаткування спільної діяльності, визначені п. 153.14 ст. 153 Податкового кодексу. Кожен учасник таких договорів перебуває на обліку в податкових органах і виконує обов'язки платника податків самостійно.

Для цілей оподаткування дві чи більше особи, які здійснюють спільну діяльність без утворення юридичної особи, вважаються окремою особою у межах такої діяльності.

Для взяття на облік договору управління майном управитель майна подає до ДПІ за своїм основним місцем обліку такі документи:

- заяву за формою № 1-ОПП;
- копію договору управління майном;
- копію витягу з Державного реєстру правочинів, яким засвідчується державна реєстрація договору управління нерухомим майном, якщо предметом договору управління майном є нерухоме майно. У цьому разі договір управління майном слід нотаріально посвідчити.

Взяття на облік фізичних осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність

Взяття на облік фізичних осіб, які не є підприємцями та здійснюють незалежну професійну діяльність, умовою ведення якої згідно із законом є державна реєстрація такої діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності, здійснюється за місцем постійного проживання такої особи.

Для взяття на облік така фізична особа, у строк 10 календарних днів після державної реєстрації незалежної професійної діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності, зобов'язана подати особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу такі документи:

- заяву за формою № 5-ОПП;

- копію реєстраційного посвідчення про реєстрацію приватної нотаріальної діяльності, якщо заявник є приватним нотаріусом;
- копію свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю, якщо заявник є адвокатом, який займається адвокатською діяльністю індивідуально;
- копію свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта, виданого Центральною експертно-кваліфікаційною комісією при Мін'юсті України за формою, що відповідає додатку 7 до Положення № 86/5, якщо заявником є судовий експерт, який не є працівником державної спеціалізованої установи та отримав право самостійно здійснювати судово-експертну діяльність;
- копію свідоцтва про право на здійснення діяльності арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора), виданого структурним підрозділом Мін'юсту України, який забезпечує реалізацію повноважень державного органу з питань банкрутства, якщо заявником є арбітражний керуючий (розпорядник майна, керуючий санацією, ліквідатор).

При поданні пред'являється оригінал зазначених документів.

Податкові органи відмовляють в розгляді документів, поданих для взяття на облік особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність, у таких випадках:

- наявність обмежень на провадження незалежної професійної діяльності, встановлених законодавством;
- подання документів за неналежним місцем обліку;
- документи не відповідають установленим вимогам, подані не в повному обсязі або зазначені в різних документах відомості є взаємно невідповідними;
- фізичну особу вже взято на облік як самозайняту особу;
- неподання для реєстрації особою, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності.

Після усунення причин, що були підставою для відмови у взятті на облік такої самозайнятої особи, фізична особа може повторно подати документи для взяття на облік.

Після взяття на облік фізичній особі, яка провадить незалежну професійну діяльність, надсилається (видається) довідка про взяття на облік за формою № 4-ОПП, у якій перед прізвищем, ім'ям та по батькові такої особи обов'язково зазначається вид професійної діяльності, наприклад «приватний нотаріус», «адвокат» тощо.

Якщо фізична особа зареєстрована як підприємець та при цьому здійснює незалежну професійну діяльність, така фізична особа обліковується в органах ДПС як фізична особа — підприємець з ознакою того, що здійснює незалежну професійну діяльність.

У такому випадку фізична особа зобов'язана подати особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до ДПС за місцем свого постійного проживання заяву за формою № 5-ОПП з позначкою «Зміни» та копію документа, що підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності.

Додаток А

Журнал реєстрації заяв та повідомлень про взяття на облік (реорганізацію, унесення змін, перереєстрацію) платників податків

№ з/п	Дата отримання, вхідний номер та	Причини подання заяви чи надходже	Податковий номер	Найменування платника податків	Дата взяття на облік та внесення даних до Єдиного	Дата виписки довідки про взяття на облік за ф. № 4-	Дата та спосіб видачі (направлення) довідки	Примітка
-------	----------------------------------	-----------------------------------	------------------	--------------------------------	---	---	---	----------

	назва документа	ння повідомлення			банку даних юридичних осіб	ОПП, реєстрацій-ний номер довідки	платнику податків	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

-
- 1 – порядковий номер заповнення цього журналу;
- 2 – дата отримання, вхідний номер та назва документа (заява, повідомлення) про взяття на облік (реорганізацію, унесення змін, перереєстрацію (для постійних представництв нерезидентів));
- 3 – причини подання заяви чи надходження повідомлення (первинне взяття на облік, реорганізація, унесення змін до статутних документів, зміна місцезнаходження, перереєстрація (для постійних представництв нерезидентів));
- 4 – податковий номер;
- 5 – повне найменування платника податків;
- 6 – дата взяття на облік та внесення даних до Єдиного банку даних юридичних осіб;
- 7 – дата виписки довідки про взяття на облік за ф. № 4-ОПП, реєстраційний номер довідки;
- 8 – дата видачі (направлення) довідки платнику податків та спосіб направлення такої довідки згідно з пунктом 3.10 розділу III цього Порядку;
- 9 – примітки.

Додаток 2
до Порядку обліку платників податків
і зборів

Форма № 4-ОПП

Лицьовий бік

від “ _____ ” _____ 20__ року № _____

**ДОВІДКА
про взяття на облік платника податків***

Повідомляємо, що платник податків

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(податковий номер або серія та номер паспорта**)

_____ (повне найменування або прізвище, ім'я, по батькові для фізичної особи)

_____ (місцезнаходження, місце проживання)

керівник _____
(прізвище, ім'я, по батькові та реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта**)

узятий на облік в органах державної податкової служби

“ _____ ” _____ року за № _____

На дату видачі цієї довідки перебуває на обліку у

_____ (найменування та код органу державної податкової служби)

Довідка дійсна до внесення змін у дані, що вказуються у цій довідці, із урахуванням обмеження строку її дії _____ (вказати дату або вказати „необмежено”)

Начальник підрозділу реєстрації
та обліку платників податків
органу державної податкової служби

_____ (підпис)

_____ (прізвище, ініціали)

М.П.

*Для фізичних осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, ця довідка є свідоцтвом про реєстрацію в органі державної податкової служби.

**Серія та номер паспорта зазначаються лише для фізичних осіб - платників податків, які через свої релігійні переконання відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника

податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті.

ПАМ'ЯТКА ДЛЯ ЗАПОВНЕННЯ ПОЛІВ ДОВІДКИ

1. Рядок „Повне найменування або прізвище, ім'я, по батькові для фізичної особи” заповнюється із урахуванням такого:

1.1. Для договору про спільну діяльність зазначається „Договір про спільну діяльність від _____ № _____ - уповноважена особа _____”
(найменування та код за ЄДРПОУ уповноваженої особи)

1.2. Для угоди про розподіл продукції зазначається „Угода про розподіл продукції від _____ № _____ - інвестор _____”
(найменування та код за ЄДРПОУ інвестора)

1.3. Для договору управління майном зазначається „Договір управління майном від _____ № _____ - управитель майна _____”
(найменування та код за ЄДРПОУ управителя майна)

1.4. Для фізичної особи - підприємця перед прізвищем, ім'ям та по батькові такої особи обов'язково вказується „Фізична особа – підприємець”.

1.5. Для фізичної особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність, перед прізвищем, ім'ям та по батькові такої особи обов'язково вказується вид професійної діяльності, наприклад, „Приватний нотаріус”, „Адвокат” тощо.

2. Якщо юридична особа перебуває у процесі припинення, то у рядку „Керівник” перед прізвищем, ім'ям, по батькові та реєстраційним номером облікової картки платника податків (серією та номером паспорта) голови ліквідаційної комісії (ліквідатора) юридичної особи обов'язково вказується відповідно „Голова ліквідаційної комісії” або „Ліквідатор”.

3. Після рядка „(найменування та код органу державної податкової служби)” зазначається:

3.1. Для дипломатичної місії, яка виконує обов'язки податкового агента щодо сплати податку з доходів фізичних осіб, - „як податковий агент щодо сплати податку з доходів фізичних осіб”.

3.2. Для постійного представництва нерезидента, що включено до реєстру платників податків – нерезидентів із ознакою платника податку на прибуток, - „як постійне представництво нерезидента”.

4. Рядки щодо строку дії довідки за ф. № 4-ОПП заповнюються із урахуванням такого:

4.1. Для фізичної особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність, зазначається строк, якщо такий строк вказаний у свідоцтві про реєстрацію чи іншому документі (дозволі, сертифікаті тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності.

4.2. Для договору про спільну діяльність зазначається строк дії договору про спільну діяльність, якщо такий строк вказаний у договорі.

4.3. Для договору управління майном зазначається строк дії договору управління майном, вказаний у договорі, або п'ять років, якщо сторони не визначили строку договору управління майном.

4.4. Якщо платник податків створений на визначений строк чи перебуває на обліку в органі державної податкової служби до визначеного терміну, зазначається відповідна дата.

2. Розгляд підстав зняття з обліку платників податків

Частиною 1 статті 36 Закону України Про реєстрацію юридичних осіб та юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» встановлено, що для проведення державної реєстрації припинення юридичної особи в результаті її ліквідації голова ліквідаційної комісії, уповноважена ним особа або ліквідатор після закінчення процедури ліквідації, передбаченої законом, але не раніше закінчення строку заявлення вимог кредиторами повинен подати (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) державному реєстраторові довідку відповідного органу доходів і зборів про відсутність заборгованості із сплати податків і зборів.

Слід зазначити, що отримання довідки про відсутність заборгованості зі сплати податків та зборів є завершальним етапом процедури зняття платника податку з обліку у податковому органі.

Процедура зняття з обліку платника податків визначена Розділом XII Порядку обліку платників податків і зборів (надалі за текстом – “Порядок”), що затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1588, главою 6 розділу II Податкового кодексу України – «Облік платників податків» з врахуванням інших положень кодексу та положеннями Закону України «Про реєстрацію юридичних осіб та юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців».

Отже, з моменту проведення державним реєстратором реєстраційні дії щодо внесення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб підприємців рішення засновників (учасників), уповноваженого ними органу щодо припинення юридичної особи в результаті ліквідації розпочинається процедура зняття з обліку платника податків.

Слід зазначити, що на виконання положень підпункту 67.1.1. пункту 67.1. статті 67, пункту 68.1. статті 68 Податкового кодексу України та абзацу другого пункту 11 Порядку обліку платників податків і зборів, – державний реєстратор зобов’язаний, у порядку взаємного обміну інформацією, передати до податкового органу дані про прийняття рішення щодо припинення юридичної особи.

Таким чином, платник податків який розпочав процедуру ліквідації не зобов’язаний самостійно повідомляти про це податковий орган шляхом подання заяви за формою № 8-ОПП, якщо законом не встановлені спеціальні вимоги щодо цього платника податків.

Дані про зняття з обліку платника податків, державна реєстрація припинення якого здійснюється згідно із Законом, передаються контролюючим органом за основним місцем

обліку такого платника податків до Єдиного державного реєстру із зазначенням: дати та номера запису про зняття з обліку, назви та ідентифікаційного коду контролюючого органу, у якому платника податків знято з обліку;

У відповідності до положень пункту 11.5. Порядку при отриманні відомостей від державного реєстратора про внесення до Єдиного державного реєстру запису про рішення засновників (учасників) юридичної особи про припинення юридичної особи податковий орган зобов'язаний зробити відповідний запис про отримані відомості у журналі за формою № 6-ОПП.

Проаналізувавши вищезазначені нормативно правові акти, слід зробити висновок, що алгоритм дій податкового органу у правовідносинах щодо зняття платника податків з обліку має бути наступним:

Перше, як вже зазначалося вище, на виконання положень підпункту 67.1.1. пункту 67.1. статті 67, пункту 68.1. статті 68 Податкового кодексу України та абзацу другого пункту 11, пункту 11.5. Порядку податковий орган зобов'язаний здійснити реєстрацію відомостей отриманих від державного реєстратора про рішення щодо припинення діяльності Позивача в результаті ліквідації у журналі за формою № 6-ОПП;

Друге, на виконання положень підпункту 78.1.7. пункту 78.1., пункту 78.4. статті 78 Податкового кодексу України, пунктів 11.1.- 11.4., 11.5.-11.7., 11.9. Порядку податковий орган зобов'язаний протягом десяти робочих днів з дати публікації повідомлення про рішення засновників (учасників) юридичної особи або уповноваженого ними органу щодо припинення юридичної особи податковий орган надіслати державному реєстратору повідомлення про початок проведення позапланової перевірки, призначеної у зв'язку з рішенням про припинення юридичної особи за формою № 24-ОПП, або повідомлення про неможливість проведення позапланової перевірки, призначеної у зв'язку з рішенням про припинення юридичної особи за формою № 25-ОПП.

Про вищезазначені дії керівник податкового органу зобов'язаний видати наказ, а відділ реєстрації та обліку зробити відповідний запис у журналі за формою № 6-ОПП;

Про види, підстави та порядок проведення податкових перевірок Ви зможете дізнатися у наступних статтях Українського юридичного журналу «Епсілон».

Третє, у відповідності до підпункту 78.1.8. пункту 78.1., пункту 78.6. статті 78, пункту 82.2. статті 82 Податкового кодексу України, розділу XI Порядку – податковий орган зобов'язаний протягом 15 робочих днів щодо великих платників податків, 5 робочих днів щодо суб'єктів малого підприємництва, 3 робочих днів щодо фізичних осіб-підприємців, що не мають найманих працівників, 10 робочих днів щодо інших платників податку провести

документальну позапланову перевірку, з можливістю її продовжити на строк до 10 робочих днів, 2 робочих днів, 2 робочих днів, 5 робочих днів відповідно.

Але в будь-якому разі сумарна тривалість перевірки не повинна перевищувати 20 робочих днів щодо великих платників податків, 10 робочих днів щодо суб'єктів малого підприємництва, 20 робочих днів щодо інших платників податків.

На виконання положень пунктів 11.6. – 11.7. Порядку податковий орган зобов'язаний організувати і провести заходи, що пов'язані з ліквідацією юридичної особи до кінця строку, визначеного для заявлення кредитором своїх вимог.

Окремо зазначу, що мінімальний строк встановлений для заявлення кредитором своїх вимог не може бути меншим двох місяців.

Четверте, у відповідності до статті 86 Податкового кодексу України та пунктів 11.7, 11.17 Порядку – податковий орган зобов'язаний за результатами проведення відповідних заходів не пізніше дня закінчення строку заявлення кредитором своїх вимог оформити результати проведеної перевірки у вигляді акту або довідки

Така довідка надсилається відповідальній особі платника податків. За зверненням комісії з припинення (ліквідаційної комісії), ліквідатора, іншої особи, яку за даними Єдиного державного реєстру (згідно з рішенням про припинення) призначено відповідальною за проведення процедур припинення юридичної особи, довідка за формою № 22-ОПП може бути видана такій особі безпосередньо у контролюючому органі, але не пізніше третього робочого дня, що настає за днем реєстрації довідки у контролюючому органі. Після закінчення триденного строку довідка надсилається поштою.

І на сам кінець зазначу, що відповідно до положень пункту 11.15. Порядку – дані про видачу повідомлень за формою № 24-ОПП, формою № 25-ОПП, формою № 26-ОПП та формою № 27-ОПП та інші дії фіксуються в журналі за формою № 6-ОПП, а відмітки про їх видачу, дата видачі та номер запису в журналі заносяться до Єдиного банку даних юридичних осіб. Копії зазначених повідомлень зберігаються в реєстраційних частинах облікових справ платників податків.

" ___ " _____ 20__ року № _____

Форма № 12-ОПП

(орган, до якого подається довідка)

ДОВІДКА про зняття з обліку платника податків

(найменування органу державної податкової служби)

повідомляє, що платник податків

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Податковий номер або серія та номер паспорта*

(повне найменування або прізвище, ім'я, по батькові для фізичної особи)

(місцезнаходження або місце проживання для фізичної особи)

не має заборгованості з платежів, контроль за справлянням яких здійснюють органи державної податкової служби.

У зв'язку з

(ліквідація, злиття, приєднання, поділ, перетворення (для юридичних осіб), закриття (для відокремлених підрозділів), припинення підприємницької діяльності (для фізичних осіб - підприємців))

за рішенням

(засновників (учасників) юридичної особи або уповноваженого ними органу, суду (господарського суду), органу державної влади, фізичної особи – підприємця, у разі смерті фізичної особи – підприємця)

від " ___ " _____ 20__ року № _____

знятий з податкового обліку " ___ " _____ 20__ року.

Довідка видана для проведення державної реєстрації припинення платника податків та дійсна протягом двох місяців від дати її реєстрації.

Керівник (заступник керівника)
органу державної податкової служби

(підпис)

(прізвище, ініціали)

М.

П.

* Серія та номер паспорта зазначаються лише для фізичних осіб - платників податків, які через свої релігійні переконання відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті.

3. Специфіка надання податкових консультацій щодо заповнення та подання податкових декларацій

Податковим кодексом України для різних категорій громадян встановлено різні терміни подання декларацій, а саме:

- для платників податку на доходи фізичних осіб декларацію про майновий стан і доходи необхідно подавати до 1 травня року, що настає за звітним (пп.49.18.4 п.49.18 ст.49 Податкового кодексу України);

- для фізичних осіб - підприємців (крім платників єдиного податку) податкова декларація подається протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року (пп.49.18.5 п.49.18 ст.49 Податкового кодексу України);

- фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, подають податкову декларацію про майновий стан і доходи за результатами звітного року - до 1 травня року, що настає за звітним (п.178.4 ст.178 ПКУ) ;

- для фізичних осіб, які мають право на податкову знижку, податкова декларація подається по 31 грудня включно наступного за звітним податкового року (пп.166.1.2 п.166.1 ст.166 Податкового кодексу України);

- для резидентів, які виїжджають за кордон на постійне місце проживання – не пізніше 60 календарних днів, що передують виїзду (п.179.3 ст.179 Податкового кодексу України).

Податкова декларація про майновий стан і доходи за 2014 подається до податкового органу в тому випадку, якщо:

Людина, що заповнює декларацію отримувала доходи від тієї особи, яка не є податковим агентом (не має статусу СПД і не є особою, яка здійснює незалежну професійну діяльність); Якщо у нього у звітному періоді були доходи, які йому виплачувалися декількома податковими агентами у вигляді зарплати, компенсацій та інших видів виплат за цивільно-правовими договорами або у зв'язку з трудовими відносинами та сума цих винагород за рік становить більш ніж 120 розмірів мінімальної зарплати, встановленої на 1 січня звітного року. На 1 січня 2014 мінімальна зарплата була встановлена у розмірі 1218 гривень і відповідно розмір обмеження дорівнює 146 160 гривень; Було джерело доходів з-за кордону; Були доходи від здачі в оренду нерухомості та при цьому, орендар не юридична, а фізична особа; Був дохід від здачі в оренду (суборенду) рухомого майна, коли орендар є фізичною особою; Був дохід у вигляді вартості спадщини (майнові, немайнові права, кошти) в тих межах, які підлягають оподаткуванню. Не підлягають оподаткуванню спадкоємці, які сплатили податок до нотаріального оформлення спадщини; які отримали спадщину у вигляді тих об'єктів, які оподатковуються за нульовою ставкою для фізичних осіб; інші спадкоємці, які сплатили податок до того, як нотаріально оформили всю спадщину і його об'єкти; Був дохід у вигляді неустойок (пені, штрафів), відшкодування матеріальної або моральної шкоди, який був отриманий від особи, що не є податковим агентом.

Податкова декларація про майновий стан і доходи повинна заповнюватися особою, яка її подає, або ж особою, нотаріально уповноваженою на такі дії. За осіб, які не досягли повноліття, декларацію подають їхні батьки або опікуни.

Терміни і способи подання податкової декларації

Декларація подається до органу доходів і зборів за місцем реєстрації в строк до 1 травня 2015 року, а сума податкового зобов'язання, зазначена в поданій декларації, сплачується самостійно до 1 серпня 2015 року.

Терміни подання податкової декларації

Податкову декларацію можна подати такими способами:

Самостійно платником або уповноваженою особою; Поштою з повідомленням та обов'язковим описом вкладення; За допомогою електронного зв'язку з використанням електронно-цифрового підпису. Хто звільняється від подання податкової декларації?

Від такого обов'язку звільняються особи, які є недієздатними або неповнолітніми і перебувають на утриманні інших осіб (батьків, опікунів та держави). У такому випадку, весь обов'язок щодо заповнення та подання декларації, покладається на батьків та опікунів за місцем проживання недієздатної або неповнолітньої особи.

Крім цього винятку, від подачі податкової декларації звільняються:

Ті особи, які перебувають під арештом, затримані, засуджені до позбавлення волі, перебувають в ув'язненні або полоні на території іншої держави, перебувають у розшуку; на військовій службі (термінова служба); В інших випадках, передбачених податковим кодексом та розділом IV. Порядок оформлення

Податкова декларація складається з 8 розділів, які розташовані на двох аркушах формату А4 і додатків в кількості 7 штук, на одно або двосторонніх аркушах, на яких будуть розрахунки за різними додатковими статтями доходів і витрат.

Декларація повинна заповнюватися зрозуміло і грамотно, тільки ручкою — заповнення олівцем заборонено. Ніяких помилок, виправлень, підчисток і помарок не повинно бути.

Розділи I — VI повинні бути заповнені в національній валюті — гривні та копійки.

Декларація обов'язково підписується особою, яка її заповнює або ж тією особою, яка нотаріально уповноважена це зробити.

Інструкція щодо заповнення декларації

Розділ I декларації

Загальні відомості

Рядок — вказуєте тип декларації (уточнююча, звітна, податкова); Арабськими цифрами прописуєте податковий період; ПІБ; Вказуєте реєстраційний номер картки платника податків (ПН); Вказуєте податкову адресу реєстрації; Найменування органу, в який подаєте свою декларацію; Статус резидента або нерезидента; Ким заповнюється декларація (самим платником податків або уповноваженою особою); Реквізити банківського рахунку.

Розділ II «Доходи, які включені до загального оподаткованого доходу»

У графі №3 вкажіть загальну суму доходу нарахованого (сплаченого); У графі №4 — сума податків на дохід фізичної особи, обов'язок щодо нарахування, перерахування до бюджету від податкового агента; У графі №5 — сума податків на дохід фізичних осіб від платника податків; Рядок 01 — вказуєте загальну суму податків, які включені до оподаткованого доходу; Рядок 01.01 — сума доходу від заробітної плати виплаченої платнику податків; Рядок 01.02 — сума доходів від операцій з нерухомістю (обміну, продажу) або рухомого майна; Рядок 01.03 — сума доходу, отриманого від лізингу, оренди або суборенди; Рядок 01.04 — дохід від інвестицій і операцій з акціями та цінними паперами; Рядок 01.05 — сума доходу від отриманого в дар або в спадщину майна; Рядок 01.06 — сума іноземного доходу; Рядок 01.07 — інші доходи, передбачені для оподаткування.

Розділ III «Доходи, отримані фізичними особами — підприємцями від господарської діяльності»

Розрахунок суми податку на дохід. При наявності таких доходів, подається додаток №5;Рядок 02 — сума загального доходу від господарської діяльності;Рядок 03.01 — сума податку для доходів фізичних осіб, що підлягає відрахуванню до бюджету;Рядок 03.02 — сума надлишків сплаченого податку, якщо виникає від'ємне значення при остаточному перерахунку.

Розділ IV «Доходи, отримані фізичними особами, які здійснюють незалежну професійну діяльність»

Внесіть остаточний розрахунок податку на дохід фізичної особи;Рядок 04 — сума загального доходу, який підлягає оподаткуванню;Рядок 05 — сума документально підтверджених витрат;Рядок 06 — сума чистого доходу, що підлягає оподаткуванню;Рядок 07 — сума податку, який необхідно сплатити до бюджету.

Розділ V «Розрахунок податкових зобов'язань з податку на дохід фізичної особи»

Рядок 08 = сумі Рядок 01, Рядок 02 і Рядок 04 декларації;Рядок 09 — загальна сума всіх податкових зобов'язань з податку;Рядок 10 — сума сплаченого самостійно податку на доходи, які він одержав протягом року;Рядок 11 — сума того податку, на яку особа має право зменшити суму податкового річного зобов'язання;Рядок 12 — сума тих податків, які були сплачені за кордоном і на яку є підстави зменшити суму податкового річного зобов'язання;Рядок 13.01 — сума податку, яка повинна бути оплачена до бюджету;Рядок 13.02 — сума податку, що підлягає поверненню з бюджету.

Розділ VI «Розрахунок податкових зобов'язань, у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок»

Рядок 14 — вказати суму податку, що підлягає перерахуванню до бюджету за даними декларації, яка була подана раніше і в ній виявилася помилка;Рядок 15 — уточнена сума податкового зобов'язання з податків за звітний період, в якому була помилка;Рядок 16.01 — сума, на яку збільшиться податкове зобов'язання через самостійно виявлені помилки;Рядок 16.02 — сума, на яку зменшиться податкове зобов'язання через виявлені помилки;Рядок 17 — розмір штрафу, який платник розраховує самостійно;Рядок 18 — сума пені, яку нарахував платник самостійно.

Розділ VII «Відомості про нерухоме майно»

Відомості про нерухомість, що перебуває у власності особи, що заповнює декларацію;Відображення кожного об'єкта нерухомості.

Розділ VIII «Відомості про рухоме майно»

Всі відомості про рухоме майно, яке знаходиться у власності особи, що заповнює декларацію;Опис кожного транспортного засобу.

Обов'язкове зазначення дати заповнення декларації. У разі, якщо до декларації додаються додатки, обов'язково вказувати відповідні номери додатків.

ОСОБЛИВОСТІ НАДАННЯ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАЦІЙ ПЛАТНИКАМ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

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 України⁵¹ 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). 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 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	Суб'єкти малого підприємництва	Суб'єкти середнього підприємництва	Суб'єкти великого підприємництва

⁵¹ 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>

	фізичні особи)	(юридичні та фізичні особи)	(юридичні та фізичні особи)	(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 обліку.

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 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 кодексом⁵², 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;

⁵² 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>

- 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;
- 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 співробітника.

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 оподаткування.

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 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 торгівельних 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 складає 1 тисяча 218 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 складає 1 тисяча 218 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.

Ставка:

- 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 (виросуванні) 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%⁵³.

Для аналізу порівняльних складових загальної та спрощеної системи оподаткування пропонуємо у вигляді таблиці 5.2 зроби розмежування основних ознак залежну від елементів оподаткування, 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.

Таким чином, від вибору системи оподаткування безпосередньо залежить податкове навантаження 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.

⁵³ 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>

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 саме⁵⁴:

— 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 зазначаються 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);

⁵⁴ 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>

— 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 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 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 приходиться 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 квитанція.

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

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 переваг:

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

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

— 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 стосовно сплати податків та заборгованості перед бюджетом (податковий орган щомісячно висилає повідомлення про наявну заборгованість перед бюджетом); підтвердження доставки звітності (податковий орган

висилає квитанцію про отримання податкової декларації каналами телекомунікаційного зв'язку);

- конфіденційність інформації;
- оперативність обробки отриманої інформації у податковому органі.

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 податковою засобами електронного зв'язку або поштою; трьох робочих днів із дня отримання деки податковою 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 на платників 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 плануванням.

Оптимізація податків містить у собі:

- перевірку схем оподаткування, Розроблених фахівцями Вашого підприємства;
- усунення системних помилок у податковому обліку та забезпечення необхідної якості первинних документів;
- законна мінімізація 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 спірних питань оподаткування;
- консультації про порядок обчислення і сплати податків і зборів;
- консультації з питань усунення подвійного оподаткування при здійсненні ВЕД;
- оцінка 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 податків⁵⁵. На рис. 5.1 представлено схему кроків, метою яких є здійснення ефективного оподаткування, 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.

⁵⁵ Діденко А.В. Методи моделювання стратегій для податкової оптимізації / А.В. Діденко // Ефективна економіка. – 2015. - № 5.

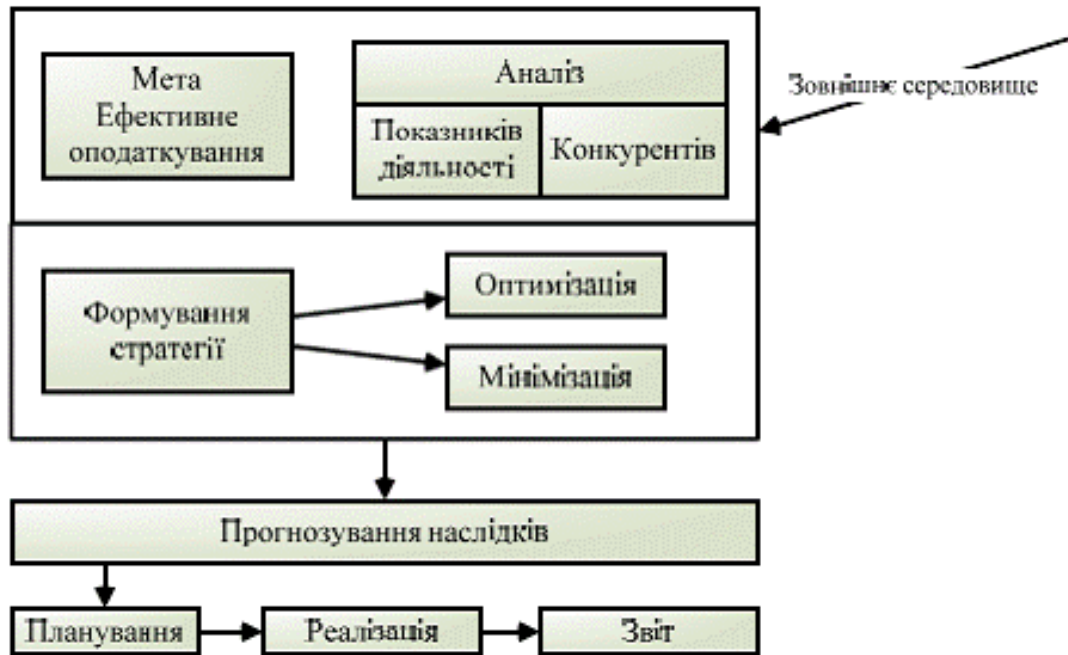


Рис. 5.1. Схема кроків, метою яких є збільшення ефективності оподаткування

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 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 оптимізація вирішує наступні завдання:

- забезпечення стійкого розвитку та фінансової безпеки на довгостроковий період;
- отримання додаткових конкурентних переваг;
- формування іміджу добропорядного платника податків, який є надійним партнером для інвесторів.

Класифікація методів податкової оптимізації за:

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. 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 зони.

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 здійснене податкове планування досягає таких цілей: зменшення суми податків; раціональне використання фінансових ресурсів; уникнення штрафів; максимізація суми доходу, яка залишається на підприємстві, для запровадження інновацій та інвестування та інші. При запровадженні того чи іншого плану повинні бути враховані витрати на його запровадження (економічність плану), що можуть включати витрати на 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 оподаткування.

5. Реалізація стратегії, моніторинг та контроль за здійсненням, формування звіту.

Податкові пільги – одна 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.

Наступними методами оптимізації оподаткування є метод відстрочки податкового платежу і метод прямого скорочення об'єкта.

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 досягти складне податкове законодавство,

але й оцінювати професійні послуги аудиторів. Жоден з методів сам по собі не приносить успіху в податковому плануванні, лише складена грамотно і з урахуванням всіх особливостей оптимізаційні схема дозволяє досягти запланованого результату, 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.

Будь-який метод оптимізації податкових платежів повинен мати в якості основи економічне обґрунтування та документальне оформлення. Більшість судових рішень на користь податкових органів посиляються 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 і т.п.).

РОЗДІЛ 6.

ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ ЯК ФАКТОР МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ ТА ПРАВОПОРУШЕНЬ

6.1. Досудове та судове врегулювання податкових спорів. Право на податкову апеляцію

У сфері податкових відносин дуже часто виникають конфлікти між податковими органами та представниками бізнесу – юридичними особами. Предметом таких конфліктів є рішення, дії та/або бездіяльність податкового 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 податкового органу як такого, що може бути оскаржене, є прерогативою виключно платника податків та 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 податкової служби 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 – суду⁵⁶. 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 розпочинання 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 роз починанням процедури адміністративного оскарження конфлікт, який виник між сторонами матеріального податкового правовідношення, переходить у площину процесуального врегулювання та отримує ознаки спору⁵⁷.

Досудове вирішення спору з податковим органом у різних країнах в цілому однакове та означає оскарження платником податків рішення органу податкової служби, прийнятого за результатами перевірки. Доцільно навести декілька прикладів особливостей системи адміністративного оскарження в інших 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, і скарги щодо великих платників можуть розглядатися впродовж двох років. Загалом у ході апеляцій на користь платників задовольняється близько 85% скарг.

⁵⁶ Усенко Є. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів / Є. А. Усенко. – Х. : Право, 2011. – 184 с.

⁵⁷ Податковий Кодекс України : постатейний коментар : у 2-х ч. Ч. 1 / за ред. проф. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011.

У Канаді створені широкі інформаційні можливості для платників податків. Інструкції з питань подачі заперечень та апеляцій 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.

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 благополуччя.

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, по-перше, те, що процедура є 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 податковим 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 податкової служби, так і самі податкові органи, що реалізують свої повноваження, надані їм законом, в разі несумлінного ставлення платників до виконання своїх обов'язків.

Варто виокремити наступні особливості досудових процедур в податковому регулюванні:

- а) вони не передбачають участі у вирішенні спору суду і безпосереднє застосування санкцій відразу після виникнення конфлікту;
- б) конфлікт долається діями самих учасників спору в режимі узгодження позицій фіскального органу і платника податків та зборів (обов'язкових платежів);
- в) узгоджувальний характер зумовлює багаторівневність 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;

- г) 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;
- 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 оскаржується, вважається узгодженою.

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 строків⁵⁸.

⁵⁸ 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>

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.

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 іншого рішення податкового органу 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 податкового органу, дослідження судом доказів у справі, судових дебатів, прийняття судового рішення у справі.

Не секрет, що чинне законодавство є неоднозначним, а подекуди і таким, що суперечить саме собі. Це, у свою чергу, призводить до того, що одні й ті ж правовідносини у сфері справляння податків регулюються різними або одними й тими ж нормативно-правовими актами, однак 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 податкового 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.

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 катализатором на шляху до стабілізації та дієвого функціонування податкової системи України⁵⁹.

В загальній фіскальній практиці визнаються такі причини ухилення:

- погіршення фінансового становища бізнесу та населення;
- складність у розрахунках податкових сум;
- особливості податкової системи та податкової політики, що проводиться в країні;
- нерациональна 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'язків;
- недостатній рівень здійснення інформаційно-консультаційної роботи в сфері податків та оподаткування;
- 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 законодавство.

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

⁵⁹Ткачик 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.

свідомості, відповідних податкових традицій, а їх податковий менталітет характеризується схильністю лише до примусової сплати податків⁶⁰.

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.

Протягом 2013 року підрозділами внутрішньої безпеки перевірено 341 повідомлення про можливі неправомірні дії з боку працівників тоді ще діючого Міністерства доходів і зборів, що надійшли на сервіс «Пульс». За результатами проведених перевірок повністю або частково підтвердилось 42 повідомлення. До дисциплінарної відповідальності притягнуто 18 осіб, 3 особи звільнено, винесено 16 офіційних застережень, розпочато 3 кримінальних провадження. Крім того, перевірено 1,4 тис. звернень від фізичних та юридичних осіб щодо можливих неправомірних дій працівників фіскальних органів, 435 з яких повністю або частково підтвердилися. Підтвердилось 42 повідомлення. До дисциплінарної відповідальності притягнуто 18 осіб, 3 особи звільнено, винесено 16 офіційних застережень, розпочато 3 кримінальних провадження

Кроком на випередження щодо мінімізації здійснення перевірок може стати обізнаність і проінформованість 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 високоймовірним 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

⁶⁰Десятнюк 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.

рівень податкової культури та грамотності платників податків, що вплине на їх рішення декларувати та сплачувати податкові платежі в повному обсязі.

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.

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.

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.

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 трьохсторонніх 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 ефектів, а й соціальних ефектів.

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.

Таким чином 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 загальносуспільному 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 дій⁶¹. 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 інформації.

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

⁶¹Крисовата 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>.

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 (ДФС).

Досліджуючи аспекти консультаційної діяльності ДФС важливо розглянути специфіку звернень на сервіс «Пульс», який є індикатором якості взаємодії бізнесу та фіскальних органів. 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. 6.1).

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.

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 днів⁶².

⁶² Антикоруційний сервіс Державної фіскальної служби України «Пульс» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/others/puls->

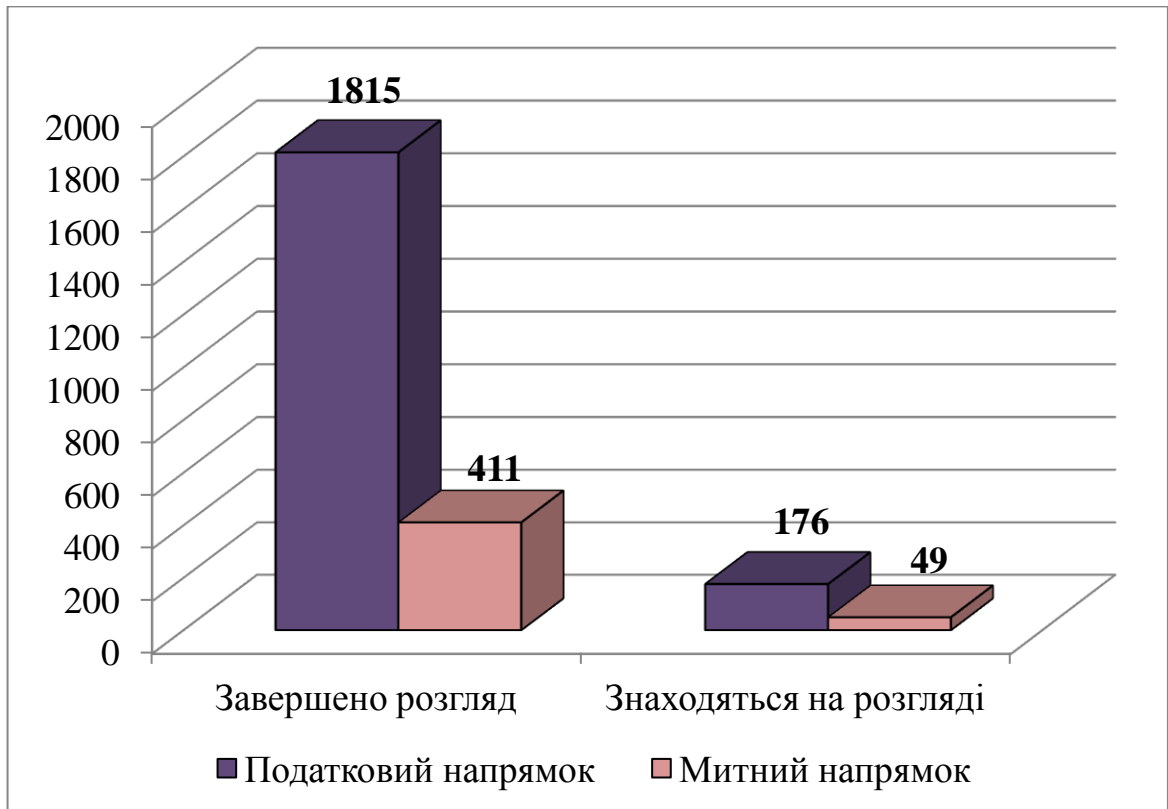


Рис. 6.1. Звернення на сервіс «Пульс» у розрізі податкового та митного напрямків у 2014 році

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 складає; соціально-правові фактори та вплив

етично-психологічних аспектів (сумлінність); процедури організації контрольно-перевірочної роботи.

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.

Отже, враховуючи сучасні тенденції розвитку світової економіки та умови функціонування митної системи України, стратегічними пріоритетами консультативної 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 консультативних 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 митними 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 органів.

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 розглянемо детальніше соціально-психологічні аспекти підвищення сервісу податкового консультування саме у державних фіскальних органах.

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 надавання консультації будь-яким особам, незалежно від місця їх знаходження. При цьому нівелюється людський 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 податкової служби.

Наступним аспектом є врахування інтересів платника податків у роботі податкових 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.

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. 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.

Підвищенню рівня податкової культури платників податків у першу чергу сприятиме розвиток податкового консалтингу в сфері оподаткування. Проте домінуючі випадки зосередження суб'єктів податкового консультування в державних установах не можуть

комплексно вплинути на досконалий процес застосування прийомів консалтингу у сфері посилення фіскального та соціального ефекту від сплати податкових платежів. Необхідно залучати громадські й приватні установи, які сертифіковано матимуть право надавати консультації з питань податків та оподаткування.

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 зауважити 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.

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 податковими 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 податкових 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 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, податковими службами мають бути створені зручні умови, які б дозволяли швидко та зручно виконувати обов'язки⁶³.

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 податкової служби 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.

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.

⁶³ 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.

В умовах стратегічного реформування податкової системи окрема увага приділяється неформальним інституціям. Неформальні інституції включають інформаційно-аналітичну роботу та створення сервісних послуг для платників податків: консультаційні центри, пульс податкової служби, безкоштовне надання електронних ключів для подання звітності платників податків, роз'яснювально-виховна робота серед молоді. 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 задачах

- вдосконалення процедур і механізмів адміністрування податків;
- покращення організаційної структури ДФС;
- законодавчих ініціативах щодо гармонізації відносин з платниками податків;
- забезпеченні максимальної автоматизації процесів адміністрування податків;
- модернізації ДФС на основі світового досвіду функціонування податкових служб, особливо країн Євросоюзу;
- на підвищенні 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 – ось неповний перелік складових успіху у формуванні податкової культури.

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.

ПЕРСПЕКТИВИ І НЕОБХІДНІСТЬ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ

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 саморегулювання⁶⁴.

В Європейському Співтоваристві на сьогодні йде достатньо широка дискусія з питання 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 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 ПКУ, ГК України, законів України «Про аудиторську діяльність» та «Про адвокатуру».

Потребує уточнення, на якій підставі надаються повноваження на здійснення податкового консультування).

Важливо зазначити, що проект закону містить таку статтю, як «*висновок з податкового консультування*», тому було б доцільним в цій статті визначити основні положення, які має містити 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.

⁶⁴ 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>

Потребує додаткового обґрунтування пропозиція щодо доцільності підтвердження податковим консультантом України висновку податкового консультанта іноземної держави. До того ж неясно 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 стажу (стаття 10 Закону України «Про аудиторську діяльність»). 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.

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, належить право

- 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». Це потребує конкретизації, оскільки 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.

Поряд з цим, бажано передбачити у проекті, що таємницею податкового консультування становлять не лише питання, з яких юридична чи фізична особа зверталася до податкових консультантів (як це передбачено в статті 13 проекту), а вся інформація, яка стала відома податковому консультанту в результаті здійснення діяльності по податковому консультуванню. Крім того, пропонуємо визначити порядок розкриття такої інформації, наприклад, як це передбачено для банківської таємниці (статті 60 - 62 Закону України «Про банки і банківську діяльність»)⁶⁵.

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*». На наш погляд, з метою уникнення суб'єктивного тлумачення зазначених підстав стосовного того чи іншого податкового консультанта, доцільно в цьому законі чітко визначити критерії «*низької якості податкового консультування*» та «*систематичного та грубого порушення чинного законодавства*».

7.2. Вплив податкового консультування на податкову культуру

⁶⁵ 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>

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 податку, 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.

Одного, загальноприйнятого визначення податкової культури не має. Аналіз праць різних вчених показав, що досить часто податкову культуру пов'язують із податковою дисципліною, що полягає у дотриманні нормами податкового права та належному виконанні податкових правовідносин. Башинський І.А. визначає податкову культуру як складник політичної культури, правової культури, економічної культури, фінансової культури, а також дотримання норм етики у спілкуванні з працівниками податкової служби⁶⁶. Крім цього, наведено такі визначення складових 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'язань.

⁶⁶Башинський І. А. Формування податкової культури в Україні / [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Apdup/2011_2/2-5-1.pdf.

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.

Поряд з цим, на податкову культуру в державі впливає рівень розвитку податкового консультування, яке за допомогою новаторських підходів спроможне налагодити дієві партнерські відносини між платниками податків, фіскальними органами та державою. 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.

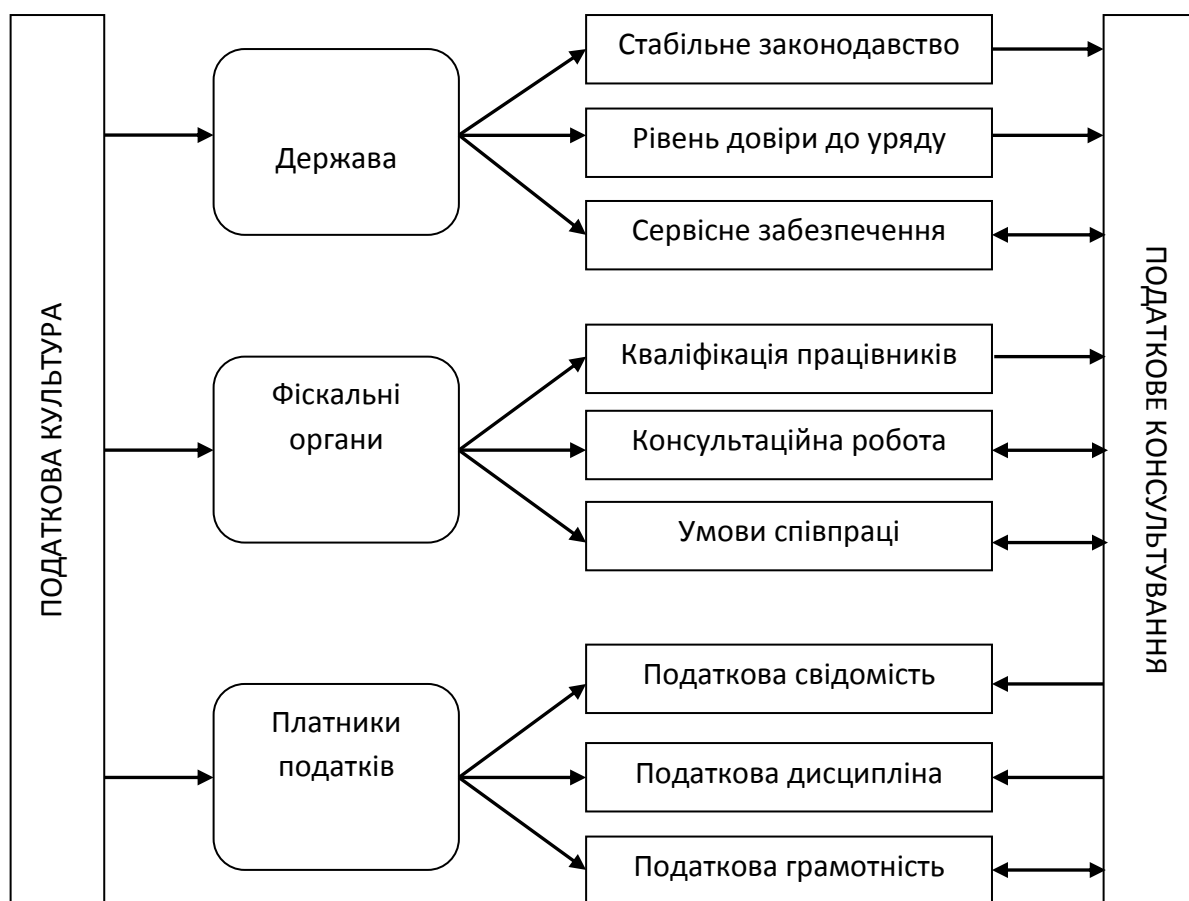


Рис. 7.1. Взаємозалежність податкової культури та податкового консультування

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 країни.

2. Взаємовідносини платників та податкових органів характеризуються однобокiстю, що розрахована лише на примусове адміністрування податків.

Податкові 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 податковими органами.
5. Значні зловживання посадовими особами податкових органів своїм службовим становищем та неналежне виконання обов'язків.
6. Масштабні ухилення від сплати податку з доходів фізичних, що яскраво ілюструють податкові декларації українських бізнесменів, політиків та вищих чиновників. Їхні офіційні доходи просто непристойні на фоні найдорожчих автомобілів, будинків та різних предметів розкоші.
7. Порушення на практиці прав платників податків: на інформацію, на захист, на справедливе і рівноправне становище, на оскарження дій та рішень посадових осіб податкових 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. Непрофесіоналізм, нездатність податківців налагоджувати добрі стосунки з платниками податків, допомагати їм порадою, бути консультантом і водночас стежити за своєчасною сплатою податків.

Удосконалення податкової культури слід починати передусім з працівників податкових органів, 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.

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 Податковому кодексі України під податковим консультуванням розуміється допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування нарахування та сплати податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган. 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 оподаткування⁶⁷.

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

⁶⁷Габрелян А.Ю. Поняття та сутність дефініції «податкове консультування» / А.Ю. Габрелян // Держава і право. Юридичні і політичні науки. – 2013. – Вип. 59. – С. 270-276.

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 державною податковою службою 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 ще у 1996 та 1992 роках відповідно. 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.

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 такі⁶⁸: – впровадження нових інформаційних технологій, що дають змогу підвищити продуктивність фірми; – здатність втілювати в життя (реалізувати) ідеї консультанта в конкурентній боротьбі на ринку; – стрімкий розвиток бізнесу, який потребує консалтингових послуг це стосується не тільки транснаціональних корпорацій, які завойовують нові ринки, а також молодих 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

⁶⁸ Бейч Э. Консалтинговый бизнес: основы профессионализма / Э. Бейч ; пер. с англ. – СПб. : Питер, 2006. – 272 с.

Україні можна виділити: – нерозуміння важливості консалтингу у досягненні успіху у бізнесі; – 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 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 Науковий вісник Мукачівського державного університету, 2015 118 знаходяться на етапі формування системності. Переважно більшість компаній України, які є успішними у своїй сфері діяльності, користуються консалтинговими послугами лише з метою підвищення конкурентного статусу. Їхня кількість невпинно зростає. Існування консалтингу та формування його історії в Україні на даний час можна 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 знань.

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 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 групою 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, 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 ґрунт для виникнення ідей, а також передає прийоми і способи вирішення завдань⁶⁹.

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 2004 р. введена професія «Консультанта з податків і зборів» та затверджені кваліфікаційні вимоги до неї.

⁶⁹ Безпалько І.Р. Теоретико-методичні засади податкового консультування в Україні / І.Р. Безпалько // Ефективна економіка. – 2015. - № 11.

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.

Спільною 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 податкових 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.

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.

Напрямами подальших наукових досліджень є оцінка та аналіз ринку податкового консультування в Україні та за кордоном з метою подальшої розробки механізму функціонування ринку консультаційних послуг в Україні, дослідження діяльності окремих суб'єктів господарювання – податкових консультантів, а також конкретні пропозиції щодо визначення законодавчих основ функціонування ринку податкового консультування в Україні, що сприятиме адаптації та інтеграції вітчизняного законодавства та ринкових правил в європейському співтоваристві.