ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

Навчальний посібник

Ірпінь
2022

УДК 336.221(075.8)
ББК 65.261.41-212я73
О-64

Рекомендовано до друку Вченою радою
Державного податкового університету
(протокол № 6 від 24 листопада 2022 року)

Рецензенти:

В. М. Мельник, доктор економічних наук, професор, директор Державної освітньої установи «Навчально-методичний центр з питань якості освіти» Державної служби якості освіти України;

А. В. Лісовий, доктор економічних наук, професор, в.о. завідувача кафедри аудиту, державного фінансового контролю та аналізу Державного податкового університету

Автори:

В. Л. Андрущенко, д-р екон. наук, професор; **О. М. Герасименко,** канд. екон. наук; **О. С. Іванишина,** канд. екон. наук, доцент; **Я. О. Ізмайлов,** д-р екон. наук, професор; **Т. А. Калита,** канд. екон. наук; **С. І. Лекарь,** д-р юрид. наук, доцент; **Ю. В. Панура,** канд. екон. наук, доцент; **І. А. Прокопенко,** канд. екон. наук, доцент; **Т. О. Скоромцова,** канд. екон. наук, с.н.с.;**Т. В. Тучак,** канд. екон. наук, доцент; **М. В. Яруш,** провідний фахівець.

О-64 **Організація податкового консультування** : навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, О. М. Герасименко, О. С. Іванишина та ін. – Ірпінь : Державний податковий університет, 2022. – 288 с.
ISBN 978-966-337-677-6

Навчальний посібник ознайомлює читачів з організацією податкового консультування. У посібнику зроблений акцент на особливостях організації роботи з надання податкових консультацій органами ДПС України, Міністерством фінансів України, суб'єктами незалежного податкового консультування (аудиторськими, консалтинговими, юридичними фірмами; фізичними особами – підприємцями, фізичними особами, які провадять незалежну професійну діяльність) та внутрішніми податковими консультантами.

Навчальний посібник орієнтовано на усвідомлене сприймання нагальної суспільної корисності податків, чому сприяє комплексне засвоєння студентами та іншими зацікавленими користувачами знань з організації податкового консультування в Україні та зарубіжних країнах.

Автори сподіваються, що навчальний посібник дасть поштовх для самостійних роздумів і порівнянь, чому сприяють тестові завдання і контрольні питання.

Рекомендовано для студентів усіх економічних спеціальностей закладів вищої освіти, магістрів, аспірантів, викладачів, працівників державних установ та організацій, хто виявляє інтерес до теорії та практики податкового консультування.

УДК 336.221(075.8)
ББК 65.261.41-212я73

© В. Л. Андрущенко, О. М. Герасименко,
О. С. Іванишина та ін., 2022

ISBN 978-966-337-677-6

© Державний податковий університет, 2022

ЗМІСТ

ВСТУП 8

ТЕМА 1. СУТНІСТЬ ТА РОЛЬ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ 12
1.1. Сутність, мета та завдання податкового консультування 13
1.2. Види послуг податкового консультування 16
1.3. Нормативно-правові аспекти податкового консультування в Україні 21
1.4. Предмет, об'єкт та суб'єкти податкового консультування 26
1.5. Принципи податкового консультування 27
1.6. Історичні аспекти організації податкового консультування 30
Контрольні запитання 32
Тестові завдання 32

ТЕМА 2. ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ З НАДАННЯ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАЦІЙ СУБ'ЄКТАМИ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ 35
2.1. Теоретичні основи організації податкового консультування 36
2.2. Організація роботи податкових органів з надання податкових консультацій платникам податків 43
2.2.1. Загальні напрями організації консультаційної та інформаційно-довідкової роботи в процесі сервісного обслуговування платників податків 43
2.2.2. Організація надання контролюючими органами індивідуальних податкових консультацій у паперовій або електронній формі 53
2.3. Організаційні аспекти формування узагальнюючих податкових консультацій Міністерством фінансів України 62
2.4. Організація надання консультаційних послуг суб'єктами незалежного податкового консультування 71
2.5. Організація внутрішнього податкового консультування 78
2.6. Особливості організації первинного фінансового моніторингу суб'єктами податкового консультування 82
Контрольні запитання 94
Тестові завдання 95

ТЕМА 3. ІНСТИТУЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ НЕЗАЛЕЖНОГО ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ 98
3.1. Характеристика діяльності ВГО «Спілка податкових консультантів України» 99
3.2. ГО «Палата податкових консультантів»: мета та напрями діяльності 106
3.3. Діяльність ВГО «Асоціація платників податків України», та її вплив на становлення інституту податкового консультування 116
3.4. Вплив на розвиток податкового консультування інших професійних організацій 122
Контрольні запитання 132
Тестові завдання 133

ТЕМА 4. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД РИНКУ ПОДАТКОВИХ КОНСАЛТИНГОВИХ ПОСЛУГ 135
4.1. Державне регулювання податкового консалтингу у країнах Європи 136
4.2. Саморегулювання податкового консалтингу в окремих країнах 141
4.3. Досвід країн пострадянського простору з податкового консалтингу 149
Контрольні запитання 153
Тестові завдання 153

ТЕМА 5. АНАЛІТИЧНА РОБОТА ЯК ОСНОВА ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАНТІВ 156
5.1. Оцінка якості економічної інформації, що використовується у практиці податкового консультування 156
5.2. Класифікація економічної інформації для цілей податкового консультування та її джерела 161

5.3.Методи аналітичної роботи податкових консультантів 165
5.4.Етапи податкового аналізу діяльності організації
для цілей податкового консультування 169
Контрольні запитання.....173
Тестові завдання.....174

**ТЕМА 6. ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ
ЯК СКЛАДОВА ПОДАТКОВОГО
КОНСУЛЬТУВАННЯ**.....177
6.1.Поняття та значення податкового планування.....178
6.2.Принципи податкового планування 181
6.3.Методи податкового планування 184
6.4.Види та етапи податкового планування
на підприємстві 187
Контрольні запитання.....191
Тестові завдання.....191

**ТЕМА 7. ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ
ЯК ЗАПОРУКА УСПІШНОГО ВЕДЕННЯ БІЗНЕСУ** 194
7.1. Податкове консультування на етапі вибору
системи оподаткування суб'єктом господарювання 195
7.2. Порівняння загальної та спрощеної
систем оподаткування 201
7.3. Роз'яснення основних аспектів формування та
подання податкової звітності, а також сплати
податкових зобов'язань.....209
7.4. Оптимізація податкового навантаження
платника податків і зборів.....214
Контрольні запитання.....219
Тестові завдання.....220

ТЕМА 8. ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ ДЛЯ ЦІЛЕЙ МІНІМІЗАЦІЇ ПРАВОПОРУШЕНЬ ТА ВРЕГУЛЮВАННЯ СПОРІВ У ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ 223
8.1. Адміністративне та судове врегулювання податкових спорів 224
8.2. Податкове консультування при мінімізації ухилень від оподаткування 228
8.3. Використання консультацій для мінімізації ризиків 232
8.4. Медіація як один із прогресивних способів роботи податкових консультантів 237
Контрольні запитання 242
Тестові завдання 242

ТЕМА 9. ПРОФЕСІЙНІ КОМПЕТЕНЦІЇ НЕЗАЛЕЖНИХ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАНТІВ 245
9.1. Базові принципи діяльності податкових консультантів 245
9.2. Критерії ефективної діяльності податкового консультанта 247
9.3. Завдання та обов’язки податкових консультантів 250
9.4. Методи ефективного спілкування податкового консультанта 251
Контрольні запитання 254
Тестові завдання 254

ТЕМА 10. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ 257
10.1. Сучасний стан та проблеми розвитку ринку податкового консультування в Україні 258
10.2. Роль та значення взаємовідносин між платниками податків, податковими органами та податковими консультантами 265

10.3. Імплементація досвіду надання
податково-консультаційних послуг
у зарубіжних державах у вітчизняну практику 269
Контрольні запитання.....273
Тестові завдання.....274

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 278

ВСТУП

Кожна країна має свою історію виникнення та розвитку податкового консультування, що передусім залежить від особливостей податкового та іншого законодавства, побудови податкової системи, складності процесу адміністрування податків і платежів та ряду інших факторів. Нині в Україні послуги податкового консультування доволі актуальні серед платників податків. Водночас різноманітність замовників послуг зі своїми особливостями діяльності, проблемами, можливостями, підходами до управління – основна причина існування широкого кола суб'єктів податкового консультування. Зокрема, платники податків, згідно з Податковим кодексом України, мають право отримувати безоплатно усні та письмові податкові консультації від податкових органів. Саме цей напрям податкового консультування в нашій державі є законодавчо врегульованим. Однак є ряд чинників, які спонукають платників податків звертатись на договірній основі за порадою з питань оподаткування до незалежних фахівців (зовнішнє незалежне податкове консультування) або ж вводити у структуру підприємства окремі підрозділи чи посаду консультанта з податків і зборів (внутрішнє податкове консультування).

У будь-якому випадку діяльність суб'єктів податкового консультування орієнтована на допомогу платникам податків у питаннях оподаткування і, як наслідок, побудову ефективної системи взаємодії таких платників податків з податковими органами. Безумовно, цьому сприятиме належна організація податкового консультування на загальнодержавному та локальному рівнях.

Навчальний посібник підготовлено відповідно до освітньо-професійної програми підготовки фахівців першого (бакалаврського) рівня вищої освіти у галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» в межах вивчення навчальної дисципліни «Організація податкового консультування».

Навчальний посібник «Організація податкового консультування» орієнтований на глибоке та комплексне засвоєння студентами та іншими зацікавленими користувачами знань з організації

податкового консультування в Україні та зарубіжних країнах, що передбачає:

– розуміння економічної сутності, значення та видів податкового консультування;

– усвідомлення предмета, об'єктів, суб'єктів, метода та принципів податкового консультування;

– набуття навичок організації надання податкових консультацій податковими органами, Міністерством фінансів України, суб'єктами незалежного зовнішнього та внутрішнього консультування;

– знайомство з інституційним забезпеченням системи незалежного податкового консультування та професійними компетенціями незалежних податкових консультантів;

– знання зарубіжного досвіду ринку податкових консалтингових послуг та з метою його імплементації у вітчизняну практику;

– засвоєння порядку надання об'єктивних та якісних консультацій з питань податкового планування, вибору системи оподаткування, мінімізації правопорушень та врегулювання спорів у податковій сфері;

– усвідомлення перспектив розвитку податкового консультування в Україні;

– вміння використовувати основні теоретичні положення з організації податкового консультування у практичній діяльності.

Основна частина навчального посібника «Організація податкового консультування» охоплює послідовно викладений матеріал, який згруповано в 10 тем: сутність та роль податкового консультування; організація роботи з надання податкових консультацій суб'єктами податкового консультування в Україні; інституційне забезпечення системи незалежного податкового консультування; зарубіжний досвід ринку податкових консалтингових послуг; аналітична робота як основа діяльності податкових консультантів; податкове планування як складова податкового консультування; податкове консультування на етапі вибору системи оподаткування суб'єктом господарювання; податкове консультування для цілей мінімізації правопорушень та врегулювання спорів у податковій сфері; професійні компетенції незалежних податкових консультантів; перспективи розвитку податкового консультування в

Україні. Кожна тема містить від трьох до шести питань. Комплексність засвоєння поданого у посібнику матеріалу підсилюється за рахунок завдань прикладного характеру до кожної теми, що складаються з контрольних питань і тестових завдань. Літературні й інформаційні джерела комбіновані та включають монографії, навчальні посібники та підручники, статті у фахових і періодичних виданнях, законодавчі та інші нормативно-правові акти, офіційні роз'яснення податкових органів і професійних організацій, електронні ресурси.

Навчальний посібник підготовлено авторським колективом кафедри фіскального адміністрування Державного податкового університету:

– *д-р екон. наук, професором В. Л. Андрющенко* (тема 4 «Зарубіжний досвід ринку податкових консалтингових послуг»);

– *д-р екон. наук, професором Я. О. Ізмайловим* (тема 8 «Податкове консультування для цілей мінімізації правопорушень та врегулювання спорів у податковій сфері»);

– *д-р юрид. наук, доцентом С. І. Лекарем; канд. екон. наук, доцентом Ю. В. Панурою* (тема 1 «Сутність та роль податкового консультування»);

– *канд. екон. наук, доцентом О. С. Іванишиною* (загальне керівництво, вступ, питання 2.2 теми 2 «Організація роботи з надання податкових консультацій суб'єктами податкового консультування в Україні», тема 9 «Професійні компетенції незалежних податкових консультантів»);

– *канд. екон. наук, доцентом Т. В. Тучак* (загальне керівництво, тема 6 «Податкове планування як складова податкового консультування»);

– *канд. екон. наук, доцентом Т. О. Скоромцовою* (тема 5 «Аналітична робота як основа діяльності податкових консультантів»);

– *канд. екон. наук, доцентом І. А. Прокопенко* (тема 10 «Перспективи розвитку податкового консультування в Україні»);

– *канд. екон. наук, Т. А. Калитою* (питання 3.1 теми 3 «Інституційне забезпечення системи незалежного податкового консультування»);

– *канд. екон. наук, О. М. Герасименко* (тема 2 «Організація роботи з надання податкових консультацій суб'єктами податкового консультування в Україні» (крім питання 2.2), питання 3.2–3.4 теми 3 «Інституційне забезпечення системи незалежного податкового консультування»);

– *провідним фахівцем М. В. Яруш* (тема 7 «Податкове консультування як запорука успішного ведення бізнесу»).

Незважаючи на те, що навчальний посібник «Організація податкового консультування» розрахований для підготовки фахівців першого (бакалаврського) рівня вищої освіти у галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності 071 «Облік і оподаткування», його матеріали можуть стати у нагоді аспірантам, здобувачам, викладачам, фахівцям з фінансів, обліку і оподаткування, а також широкому колу інших зацікавлених осіб.

ТЕМА 1
СУТНІСТЬ ТА РОЛЬ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

1.1. Сутність, мета та завдання податкового консультування.

1.2. Види послуг податкового консультування.

1.3. Нормативно-правові аспекти податкового консультування в Україні.

1.4. Предмет, об’єкт та суб’єкти податкового консультування.

1.5. Принципи податкового консультування.

1.6. Історичні аспекти організації податкового консультування.

Ключові терміни і поняття: *податковий консультант, консалтинг, фінансовий консалтинг, податкове консультування, податкова система, податки, консультування, податкове роз’яснення, Державна податкова служба України, Податковий кодекс України.*

Українська економіка стрімко розвивається на ринкових засадах, попит потребує нових товарів і послуг, а пропозиція, реагуючи на нові виклики, задовольняє попит. Збільшення кількості суб'єктів господарювання, часті та складні зміни податкового законодавства, необхідність співпраці із закордонними партнерами та інші чинники призвели до необхідності отримання консультаційних послуг не тільки з питань ведення бізнесу, а і правильного документального оформлення господарських операцій та оподаткування їх результатів. Усі ці та інші фактори обумовили появу на ринку нового виду консалтингових послуг – податкового консультування.

Податкове консультування сьогодні є невід’ємною інфраструктурною складовою української економіки, стрімке збільшення кількості компаній, що надають консультаційні послуги в сфері оподаткування, та широкий перелік запропонованих послуг, їх висока якість, підтверджена міжнародними організаціями, переконливо доводять той факт, що сфера податкового консультування в Україні не тільки успішно функціонує, а і має тенденції до розвитку.

1.1. Сутність, мета та завдання податкового консультування

Сучасні дослідники теоретичних та практичних аспектів податкового консультування багато уваги приділяють вивченню його сутності, мети та завдань.

Сутність податкового консультування полягає у наданні замовникам – фізичним і юридичним особам послуг щодо роз'яснень порядку застосування норм податкового законодавства як України, так і інших країн світу, впливу оподаткування на фінансові показники, ведення бухгалтерського обліку, складання первинної документації, фінансової та податкової звітності тощо.

Як вказує О. Бречко[1], якщо робити дослівний переклад з латинської мови, консультування трактується як «нарада» або «надання порад» (consultans – дослівно це радник). Виділяють два основних підходи до сутності поняття «консультування».

Перший розглядає консультування як процес. Зокрема Арлена Скотт тлумачить консультування як різновид форми надання допомоги щодо змісту, процесу рішення або побудови завдання (або ряду завдань), за якою консультант не виконує його самостійно, а лише надає допомогу щодо виконання[2].

Другий підхід розглядає консультування як результат, самостійні професійні послуги і робить акцент на вимогах, яким ці послуги повинні відповідати. У 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 цієї організації і рекомендують їх вирішення, а також, за необхідності, надають допомогу в реалізації запропонованих рішень[3].

---

[1] URL: http://dspace.wunu.edu.ua/retrieve/52211/%D0%9E%D0%BF%D0%BE%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20-%20%D0%9F%D0%BE%D0%B4.%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%81.pdf

[2] Скотт Арлена. Как управлять переменами: Change Management глазами специалиста. URL: http://www.hrc.com.ua/content/articles/index.php?article=5571

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

Узагальнюючий підхід до сутності податкового консультування наводить Ф. Гудков, розглядаючи його як процес надання особам, які є платниками податків і зборів, консультаційних, інформаційних, представницьких послуг з питань обчислення та сплати податків і зборів, встановлених податковим законодавством; представлення форм податкової звітності; захисту прав та інтересів платників податків та зборів, що визначаються законодавством (послуг щодо податкового консультування)[4]. Науковець Р. Буссе вважає, що зміст податкового консультування полягає в наданні клієнтам послуг у вигляді консультацій у системі оподаткування, куди за бажання включено виконання всіх, що сприяють цьому, робіт, наприклад, ведення бухгалтерського обліку та податкової документації, складання необхідних декларацій тощо[5]. О. Смірнова розглядає податкове консультування у фокусі таких категорій, як процес, експертиза, послуга, метод та наголошує, що податкове консультування як професійна незалежна діяльність організацій і приватних осіб з надання замовнику платних послуг, результатом якої є визначення його прав та обов'язків як платника податків і зборів (обов'язкових платежів) та їх оптимальна реалізація[6].

Метою податкового консультування є надання повних та вичерпних роз'яснень податкового законодавства суб'єктам, які потребують такої інформації.

Завданнями податкового консультування є:

1. Забезпечення якісного консультування та розробки рекомендацій.

2. Допомога у виборі системи податкового обліку.

3. Участь у врегулюванні податкових спорів.

4. Підготовка податкових документів.

5. Представництво інтересів та ведення справ платника податків.

---

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

[5] Буссе Р. Опыт Германии по информационному взаимодействию финансово-налоговых органов и налоговых консультантов. URL: http://www.nalogforum.ru/php/content.php?id=767

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

Зміст податкового консультування полягає в здійсненні діяльності з:

– надання консультаційних послуг фізичним і юридичним особам незалежно від форм власності та організаційно-правових форм з питань визначення та реалізації їх прав та обов'язків як платників податків і зборів (обов'язкових платежів), застосування законодавства щодо податків і зборів (обов'язкових платежів);

– надання необхідних рекомендацій щодо визначення бази оподаткування, розрахунку податків і зборів (обов'язкових платежів), використання пільг окремими платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) відповідно до чинного законодавства, дотримання встановленого порядку нарахування та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), розробки варіантів організації оподаткування щодо специфіки діяльності юридичних та фізичних осіб;

– інформування їх про зміни в законодавстві щодо податків і зборів (обов'язкових платежів); надання роз'яснень щодо практичного застосування відповідних законодавчих та нормативно-правових актів;

– сприяння правильному нарахуванню та повній сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів), здійснення моніторингу змін у відповідному законодавстві;

– ведення податкового обліку і складання податкової звітності;

– представництва інтересів юридичних та фізичних осіб в органах, що здійснюють контроль за нарахуванням та сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів), та судових органах;

– проведення перевірки податкового обліку платників податків і зборів (обов'язкових платежів) на відповідність чинному податковому законодавству та виконання завдання з надання впевненості щодо податкової звітності на замовлення платників податків відповідно до норм і правил податкового консультування;

– участі у розробці та підготовці проєктів нормативно-правових актів, які охоплюють інтереси податкових консультантів та платників податків.

Ефективний розвиток податкового консультування сприятиме не тільки побудові та укріпленню партнерства між Державною податковою службою України та платниками податків, а і позитивно вплине на міжнародний імідж податкової сфери країни.

1.2. Види послуг податкового консультування

На сьогодні провідні консалтингові компанії надають широкий спектр типових консультаційних послуг у сфері оподаткування. Розглянемо їх докладніше:

1. Ведення бухгалтерського обліку, розрахунок заробітної плати та підготовка податкової звітності

1.1. Ведення бухгалтерського обліку.

Стандартні послуги з ведення бухгалтерського обліку включають ведення бухгалтерського обліку відповідно до українських стандартів (П(С)БО), а також (за бажанням клієнта) згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Крім того, до ведення бухгалтерського обліку можуть відноситись послуги, пов'язані з підготовкою фінансової звітності із закриття фінансового року (фінансова звітність відповідно до П(С)БО та МСФЗ, за запитом) та підготовкою обов'язкових статистичних звітів, розробка плану рахунків, проведення початкового налаштування системи бухгалтерського обліку для щойно зареєстрованих підприємств та представництв.

Додаткові послуги з бухгалтерського обліку включають у себе:

– збір (отримання) бухгалтерських документів від третіх осіб;

– підготовку первинної документації;

– підготовку платіжних доручень у системах онлайн-банкінгу компаній та комунікацію з банківськими установами.

1.2. Корпоративний облік.

Послуги з підготовки внутрішньої корпоративної звітності включають надання щомісячних або щорічних звітів для цілей групи (управлінські звіти тощо). Як правило, зразки подібних звітів надаються клієнтом, однак за запитом можлива розробка індивідуальної форми звіту.

1.3. Підготовка декларацій з податку на прибуток.

Цей вид послуг включає підготовку розрахунків з податку на прибуток за визначений податковий період та складання проєктів звітів з податку на прибуток. Податок на прибуток розраховується виходячи з бухгалтерських записів та первинних документів, наданих клієнтом.

У рамках цього виду послуг податкові консультанти також можуть проводити періодичні перевірки правильності складання декларацій з податку на прибуток (як до їх подання в податкові органи, так і після).

Податковий консультант може допомогти виявити потенційні податкові ризики, а також порадити, які дії необхідні для їх мінімізації. Також можлива допомога у визначенні можливостей податкового планування з метою зменшення податкових витрат.

1.4. Підготовка декларацій з податку на додану вартість.

Послуга включає створення реєстрів отриманих та виданих податкових накладних, а також підготовку щомісячних декларацій з ПДВ, які складаються на основі даних, отриманих із первинних бухгалтерських документів та фінансового обліку.

У рамках цього виду послуг податкові консультанти можуть проводити періодичні перевірки розрахунків з податку на додану вартість залежно від побажань клієнта. Метою таких перевірок є виявлення зон податкового ризику, а також можливостей для оптимізації ПДВ.

1.5. Послуги з розрахунку заробітної плати.

Послуги включають розрахунок заробітної плати, підготовку відомостей на виплату заробітної плати, а також розрахунок податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), єдиного соціального внеску (ЄСВ), з урахуванням бонусів, додатково відпрацьованого часу, відпускних та лікарняних виплат, складання звітів (ЄСВ, ПДФО та ін.), розрахункових листків для співробітників, підготовки довідок про заробітну плату та нарахований дохід (за запитом співробітника).

1.6. Консультування щодо оптимізації фінансової функції компаній.

Цей вид послуг передбачає розробку ефективної фінансової функції компанії з урахуванням особливостей її бізнес-процесів та вимог до звітності з точки зору податкового законодавства. Податковий консультант допоможе компанії розробити та впровадити податкову стратегію, а також системи податкового обліку та контролю (наприклад, інтегрування податкового обліку за єдиною методологією, створення організаційної структури податкової функції та визначення ролей та повноважень серед працівників підрозділів, розробка систем податкового планування тощо).

1.7. Інші послуги.

Допомога у вирішенні питань методологічного характеру в бухгалтерському обліку.

Надання консультацій з питань бухгалтерського обліку, а також щодо інтерпретації законодавства з бухгалтерського обліку; допомога у підборі персоналу у відділ бухгалтерського та податкового обліку (зокрема проведення співбесід з кандидатом, складання списку питань тощо); відновлення бухгалтерського обліку за попередні періоди; представлення інтересів компанії перед податковими органами у випадку камеральних чи виїзних перевірок, за запитом.

2. Консультування приватних клієнтів та структурування приватного капіталу

2.1. Юридичні та податкові консультації з питань регулювання контрольованих іноземних компаній (далі – КІК) в Україні та звітності КІК.

Особливості володіння КІК та податкові наслідки для фізичних осіб.

– Визначення резидентського статусу бенефіціара / власника бізнесу.

– Аналіз корпоративної структури бізнесу.

– Визначення існуючих КІК.

– Аналіз впливу персональних холдингових механізмів (трасти, фонди, партнерства та інше).

– Оцінка потенційних податкових зобов'язань з урахуванням можливостей щодо уникнення подвійного оподаткування.

2.2. Визначення податкового статусу фізичної особи як в Україні, так і в інших юрисдикціях.

Підтримка під час перевірок дотримання законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, та процедур «знай свого клієнта», які проводяться іноземними банками та іншими фінансовими установами.

2.3. Персональне планування, зокрема, персональні холдингові механізми, розроблені відповідно до цілей власника та із забезпеченням прозорості та податкової ефективності приватної структури, планування передачі майна та бізнесу майбутнім поколінням (спадкоємність) та безперервності бізнесу, а також гнучкого та швидкого процесу спадкування.

Діагностика персональних структур, яка дає можливість проаналізувати наявні персональні структури на відповідність світовим тенденціям щодо податкової прозорості та посилення уваги до структур в офшорних юрисдикціях.

Податковий та юридичний супровід придбання / продажу майна, приватних літаків, яхт, автомобілів, предметів мистецтва, ювелірних виробів, колекцій, спортивних клубів та інших цінних активів, а також їхнього переміщення між країнами.

2.4. Юридична підтримка під час українських та міжнародних податкових перевірок або судових спорів.

3. Міжнародне оподаткування

Питання міжнародного оподаткування набувають все більшого значення для багатонаціональних компаній. У процесі управління міжнародними операціями дедалі важливішою складовою стає врахування податкових питань, а також забезпечення відповідності операцій законодавчим та нормативним вимогам у різних юрисдикціях.

3.1. Оцінка ризиків, пов'язаних із наявністю місця ефективного управління та/або постійного представництва в юрисдикції.

Консультування з питань планування фінансових потоків, розробки операційних, холдингових, фінансових структур, структур володіння інтелектуальною власністю, моделювання податкового навантаження для таких структур.

3.2. Діагностика міжнародних структур та виявлення їхніх слабких місць у світлі останніх податкових ініціатив в Україні та світі.

Підготовка пакета документів для підтвердження права на застосування понижених ставок податку та інших податкових вигід, включаючи підтвердження статусу бенефіціарного власника і виконання тесту на основну мету.

3.3. Підтримка у створенні та налаштуванні внутрішніх процедур для виконання обов'язків, покладених на банки у межах ініціатив з обміну податковою інформацією (FATCA, CRS).

Ідентифікація питань, які можна вирішити за допомогою процедури взаємного узгодження податкових спорів.

4. Послуги у сфері оподаткування доходів іноземних фахівців

Замовляються при підготовці та поданні податкових декларацій із податку на доходи фізичних осіб (декларацій про майновий стан і доходи) для іноземних працівників / громадян, які мають високий дохід та/чи складні структури доходу. Особливо актуальними є під час підготовки річних податкових декларацій у випадках, коли дохід характеризується надзвичайно складною структурою та включає інвестиційний прибуток, доходи від оренди майна, спадщину, дарунки, дивіденди, банківські відсотки, повернення податків тощо, які одержані з українських та іноземних джерел.

5. Додаткові послуги

– Консультації зі сплати українських податків переказом із рахунків в іноземних банках без відкриття банківського рахунку в Україні.

– Допомога з реєстрацією у податкових органах України та отриманням індивідуального податкового ідентифікаційного номера.

– Перевірки податкових повідомлень і сприяння в оскарженні нарахованих податків і штрафів.

– Супроводження у поданні заяви про надання офіційної довідки-підтвердження (свідоцтва) статусу податкового резидента в Україні, яку можуть вимагати в іноземній юрисдикції.

– Супроводження у поданні заяви про надання офіційної довідки-підтвердження (свідоцтва) податків, сплачених в Україні, яку можуть вимагати в іноземній юрисдикції.

– Проведення брифінгів з податку на доходи фізичних осіб із фокусом на чинні вимоги українського законодавства у сфері оподаткування доходів фізичних осіб та обговорення індивідуального податкового планування з можливістю отримання експертних рекомендацій.

6. Послуги у сфері трансфертного ціноутворення

– Планування та розробка політики з ТЦ.

– Супровід у процесі переговорів та підготовка договорів про попереднє узгодження ціноутворення.

– Розробка та впровадження бізнес-процесів для цілей ТЦ.

– Аналіз і планування ланцюга створення вартості (Аналіз і структурування операційної моделі, передача функцій, ризиків і активів за кордон; структурування операційної діяльності).

– Допомога у підготовці документації з питань ТЦ (звіт у розрізі країн, майстер-файл та документації з ТЦ), повідомлення про участь у міжнародній групі; звіт про контрольовані операції.

Як ми можемо бачити, перелік послуг податкового консультування є доволі широким та не обмежується виключно роз'ясненням податкового законодавства. Набір послуг з арсеналу податкового консультанта, які він може запропонувати своїм клієнтам, постійно розширюється та адаптується до світового ринку послуг податкового консультування.

1.3. Нормативно-правові аспекти податкового консультування в Україні

Повноту та своєчасність податкових надходжень визначають процеси, обумовлені не лише рішеннями, діями чи бездіяльністю людей, а суто організаційно-адміністративними та технікотехнологічними факторами. Одним із таких факторів виступає результативність та ефективність податкового консультування.

Податкове консультування можна визначити як процес надання уповноваженими податковими органами консультацій платникам податків з різних питань податкового законодавства та оподаткування.

Розділ II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» Податкового кодексу України містить главу 3 «Податкові консультації», в якій розміщені норми, що визначають порядок надання податкових консультацій, а також наслідки їхнього застосування.

Організація консультативної (роз'яснювальної) роботи є важливим елементом податкового адміністрування. Під час податкового консультування платникам надаються консультації з питань дотримання податкового законодавства. Податкове консультування як напрям податкового адміністрування існує у всіх країнах.

Згідно зі ст. 52 Податкового кодексу України за зверненням платників податків контролюючі органи безоплатно надають консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства, при цьому податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію. Згідно зі ст. 53 Податкового кодексу України платник податків може оскаржити до суду як правовий акт індивідуальної дії податкову консультацію, викладену у письмовій формі, якщо така консультація, на думку платника, суперечить нормам закону або змісту відповідного податку чи збору.

Податкові консультації, які не потребують додаткового вивчення змісту вимог закону, можуть надаватися також в усній формі. Такі консультації надаються, як правило, з питань оформлення декларацій, переліку необхідних документів, строків та порядку подання звітності тощо, тобто питань, які є переважно стандартними (поширеними).

Податкові консультації можуть надаватися не лише в індивідуальному порядку (тобто містити конкретні відповіді на запит конкретного платника), але і невизначеному колу платників. Йдеться про так звані «масові» податкові консультації, або консультації в порядку масово-роз'яснювальної роботи. Вказана робота проводиться, щоб нагадати платникам про строки виконання податкового обов'язку, або у випадку значних змін податкового законодавства. Особливою формою масового консультування є організація публічних виступів (у формі інтерв'ю, «круглих столів», «гарячих телефонних ліній», оприлюднення аналітичних оглядів тощо) фахівців податкових органів через засоби масової інформації (на телебаченні, у радіо, пресі, мережі «Інтернет»), в яких надається інформація про правила (порядок) виконання окремих положень податкового законодавства.

Податкове консультування може також надаватися під час розгляду скарг платників податків. Варто розуміти, що скарга платників податків – це основний спосіб реагування платника податків на порушення його прав та інтересів, по суті, звернення

до уповноваженого державного органу з вимогою відновлення справедливості. Навіть якщо скарга у процесі її розгляду буде визнана необґрунтованою, сам факт її подання свідчить, щонайменше, про нерозуміння платником податків вимог податкового законодавства, обсягу своїх прав та обов'язків, а отже, є своєрідним «сигналом» про існування деформацій (викривлень) відносин між податковими органами та платником, оскільки останній не розуміє юридичного змісту цих відносин.

Відтак можемо стверджувати, що будь-яка сумлінна скарга платника податків (така, що не переслідує мети уникнення оподаткування), незалежно від її обґрунтованості, є «сигналом» про необхідність надання податкової консультації.

Податкові органи мають бути зацікавлені у організації ретельного, неупередженого, об'єктивного та своєчасного розгляду скарг, оскільки в результаті цієї роботи уможливлюється виявлення правопорушень, що допускаються працівниками податкових органів, а отже, створюються умови для підвищення ефективності податкового адміністрування. Крім того, об'єктивний розгляд скарги та прийняття законного рішення створює у платників відчуття справедливості, що сприяє збільшенню добровільно сплачених податкових платежів.

Нерідко побутує думка, що скарги на дії та рішення податкових органів подаються виключно за наслідками податкового контролю, коли платники незадоволені результатами податкових перевірок. Насправді скарги на дії та рішення податкових органів та їхніх посадових осіб подаються і в багатьох інших випадках.

Наприклад, законодавство України передбачає можливість подання скарги у різних випадках, зокрема якщо податковий орган надав необґрунтовану (незаконну) податкову консультацію, або відмовив платнику податків у прийнятті звітності, або відмовив у видачі свідоцтва про реєстрацію тощо. Тому розгляд скарг ми вважаємо елементом механізму адміністративного регулювання податкових відносин, а не елементом механізму податкового контролю.

Важливість податкового консультування обумовлюється ще й тим, що воно може впливати на масові економічні явища і процеси – наприклад, на інвестиційну та інноваційну діяльність. Так, податкова консультація щодо оподаткування доходу іноземного інвестора може вплинути не лише на податкове становище конкретного платника, а й також на можливі економічні рішення іноземних партнерів (нерезидентів), що розглядають можливості інвестування у майбутньому.

Податкове консультування є важливим інструментом податкової роботи, зокрема при адмініструванні податкового боргу. Мінімізація наявного податкового боргу досягається шляхом виконання різних організаційно-адміністративних заходів: арешт майна боржника, примусова реалізація майна боржника, вилучення готівки, позовна робота, кримінальне переслідування посадових осіб тощо. Недопущення виникнення можливого податкового боргу досягається шляхом використання як організаційних, так і економічних важелів: надання податкових консультацій (масові та індивідуальні роз'яснення податкового законодавства), узагальнення судової практики, заохочення сумлінних платників, моделювання податкових ризиків та їхня мінімізація тощо.

Основним напрямом боротьби з податковими правопорушеннями з точки зору гарантування спокою, безпеки, стабільності суспільства, прав, свобод і законних інтересів громадян є їхнє попередження, причому попередження податкових девіацій розглядається як багаторівнева система державних і суспільних заходів, спрямованих на виявлення, усунення, послаблення або нейтралізацію причин і умов правопорушень окремих видів і конкретних правопорушень. Найбільший потенціал щодо мінімізації наявного податкового боргу та профілактики його виникнення у майбутньому ґрунтується на формуванні моделі сумлінної податкової поведінки серед платників, усунення причин та умов, які уможливлюють вчинення податкових правопорушень.

Податковий кодекс України визначає податкове консультування як допомогу контролюючого органу конкретному платнику податків щодо 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 звуженні кола податкових консультантів, проте часто у податковій практиці спостерігаються обставини, що потребують ситуативного підходу або звернення до інших фахівців.

У 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 збори[7]. Очевидно, що перевагами такого 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 урегулювання, 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.

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

1.4. Предмет, об’єкт та суб’єкти податкового консультування

Предметом податкового консультування є відносини, що виникають між замовником послуг податкового консультування та надавачем таких послуг (податковим консультантом) з приводу оподаткування.

Об’єктом податкового консультування виступає система та механізми оподаткування як України,так і зарубіжних держав.

Суб’єктами податкового консультування є учасники процесу консультування, яким притаманні внутрішні мотиви, інтереси, цілі та здатність до їх реалізації, а саме:

– податкові консультанти;

– юридичні особи, що забезпечують надання послуг податкового консультування;

– фізичні та юридичні особи, замовники послуг податкового консультування;

– Державна податкова служби України.

Консультантом з податків і зборів (податковим консультантом) є особа, яка набула комплексних знань та навичок у сфері фінансів, податків, обліку та права.

Податковий консультант має право займатися професійною діяльністю індивідуально, створити відповідну юридичну особу (підприємство, фірму), об'єднуватись з іншими податковими консультантами в спілки, асоціації та інші організації згідно з чинним законодавством.

Керівником юридичної особи, яка здійснює діяльність з податкового консультування, може бути тільки податковий консультант.

Податковий консультант, який має намір здійснювати незалежну професійну діяльність індивідуально, зобов'язаний стати на облік в органах державної податкової служби за місцем проживання та сплачувати податки у визначеному порядку відповідно до чинного законодавства.

Важливо наголосити, що податковим консультантам та створеним ними відповідним юридичним особам не бажано безпосередньо займатися торговельною, посередницькою та виробничою

діяльністю, враховуючи репутаційні ризики, що не виключає їх права займатись аудиторською та юридичною практикою, отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

Відповідно до класифікатора Світової організації торгівлі (СОТ) консалтинг відносять до ділових непрофесійних послуг. При цьому юридичні та аудиторські послуги відносять до ділових професійних послуг. Консалтинг передбачає надання порад та рекомендацій, а інші професійні послуги (аудиторські, юридичні, бухгалтерські, рекрутмент тощо) передбачають виконання зовнішніми фахівцями певних функцій менеджменту замість штатних менеджерів і спеціалістів підприємств.

1.5. Принципи податкового консультування

Принципи податкового консультування базуються на принципах податкового законодавства України, що детально викладено у статті 4 Податкового кодексу України. До них віднесено загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом та недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо законодавство виписано незрозуміло; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати та єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

Принци податкового консультування, як вважає С. Брояков[8], закріплені у рамках нормативних положень Податкового кодексу України. Розглянемо деякі з них:

1. Принцип забезпечення практичної необхідності податкового консультування. Податкова консультація не повинна стосуватися надуманих питань та штучно змодульованих питань, які не мають ніякого відношення до об'єктивної дійсності та потреб податкового правозастосування. Такий підхід зумовлюється

[8] Брояков С. Система принципів податкового консультування. URL: http://surl.li/dhkzu

насамперед тим, що податкова консультація є саме допомогою платнику податків, а отже, така допомога повинна мати практично-прикладний характер. У зв'язку із цим платник податків повинен описати у своєму запиті практичну необхідність на одержання індивідуальної податкової консультації.

Що стосується узагальнюючих податкових консультацій, то їх практична необхідність виявляється в актуальності питань, які аналізуються Міністерством фінансів України в таких консультативних актах.

2. Принцип індивідуальної орієнтованості. Такий принцип надання податкових консультацій має відношення виключно до індивідуальних податкових консультацій, які надаються виключно за запитом платника податків та створюють гарантії тільки для такого платника податків. Відповідно, індивідуальність цього різновиду податкової консультації зумовлюється такими факторами: 1) ініціатива конкретного суб'єкта, який «запускає» процедуру податкового консультування; 2) індивідуально-орієнтований гарантійний механізм. Що стосується узагальнюючих консультацій, то їх у жодному випадку не можна назвати індивідуально-орієнтованими.

3. Принцип забезпечення гарантій для платника податків. Цей принцип є чи не найбільш важливим спеціалізованим вихідним положенням, що орієнтоване на забезпечення дійсної реалізації прав та інтересів платників податків. Змістовно він полягає в тому, що не може бути притягнуто до юридичної відповідальності платника податків, який діяв у чіткій відповідності з положеннями індивідуальної або ж узагальнюючої податкової консультації. Цей принцип втілює ідею забезпечення довіри до офіційної позиції публічно-владного суб'єкта. Водночас саме Такий принцип права буде суттєво «усічено» законодавцем з 1 січня 2021 року. З відповідної дати гарантійна роль податкових консультацій буде обмежена тільки звільненням від фінансової відповідальності платників податків, які діяли відповідно до приписів податкової консультації. Такий підхід з обмеження дії одного з найбільш важливих гарантійних механізмів навряд чи можна назвати послідовним.

4. Принцип переваги узагальнюючої податкової консультації. Превалювання положень узагальнюючої податкової консультації

над висновками, викладеними в індивідуальній податковій консультації, зумовлюється низкою факторів:

– по-перше, узагальнююча податкова консультація засновується на опрацьованих індивідуальних консультаціях або є результатом опрацювання особливо актуальної теми щодо неоднозначного застосування окремих нормативних приписів;

– по-друге, узагальнююча податкова консультація надається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (Міністерство фінансів України), якому підпорядковуються контролюючі органи, що уповноважені надавати виключно індивідуальні податкові консультації.

На практиці це виявляється в тому, що у випадку суперечності між положеннями узагальнюючої та індивідуальної податкової консультації платник податків повинен орієнтуватися на узагальнюючу податкову консультацію.

5. *Принцип забезпечення судового контролю.* Змістовно відповідне вихідне положення податкового права полягає в тому, що будь-яка податкова консультація може бути оскаржена платником податків до суду. Тобто в тому випадку, якщо платник податків не погоджується з висновками, зробленими в такій податковій консультації, він має право оскаржити таку консультацію та отримати за допомогою механізму судового рішення вивірену правову позицію, яка в подальшому буде закріплена в новому консультаційному акті. Цей принцип виступає гарантійним механізмом проти сваволі владного суб’єкта податкових відносин.

Отже, принципи, які регламентують надання податкових консультацій, поділяють на:

1) загальні прямо закріплені принципи податкового законодавства;

2) спеціальні непрямо закріплені принципи надання податкових консультацій.

Принципи податкового консультування забезпечують належний порядок провадження відповідної діяльності та формують систему гарантій платника податків. При цьому варто відмітити тенденції непослідовного нормативного реформування вихідних положень податкового законодавства, що визначають основи надання податкових консультацій.

1.6. Історичні аспекти організації податкового консультування

Передумови виникнення та концепція податкового консультування в різних країнах мають як історичні відмінності, так і власні унікальні риси та особливості. Це пояснюється національною специфікою таких країн та рівнем розвитку економіки і суспільства. Визначною віхою у становленні податкового консультування можна виділити створення у 1959 р. у Франції Європейської Асоціації податкових консультантів (CFE) як координаційної організації, що сприятиме розвитку загальних засад консалтингових послуг. 24.09.2010 Генеральною асамблеєю Асоціації затверджена уточнена версія статуту. Сьогодні до складу Асоціації входять 33 національні організації з 24 європейських країн, що об'єднують більше ніж 180 тис. податкових консультантів (tax advisers). Місією Асоціації проголошено захист професійних інтересів податкових консультантів, гарантування високої якості наданих ними послуг та сприяння обміну інформацією щодо національних податкових законів європейських країн з метою узгодження підходів до трактування європейського податкового законодавства.

Потреба в роз'ясненні податкового законодавства та отриманні грамотних консультацій щодо його використання виникла 1992 року зі становленням податкової системи в Україні. Підрозділи з роз'яснення податкового законодавства податкової служби України на безкоштовній основі надавали консультаційні послуги платникам податків, але забезпечити всі численні запити не вдалося. Це і було поштовхом до започаткування надання таких послуг приватними консультантами.

Періодизацію розвитку податкового консультування в Україні можна представити так:

1991–2001 – становлення податкової системи України. 1991 року набирає чинності Закон Української РСР «Про систему оподаткування», в якому закріплюються основні принципи оподаткування, права та обов'язки платників податків, а також перелік податків.

Податкове консультування зводиться до тлумачення чинного законодавства та надання освітніх послуг щодо використання його норм на практиці.

2002–2003 – створення Спілки податкових консультантів (СПК) України, неурядової організації, яка ставить за мету ряд практичних завдань з удосконалення податкової системи України та створення єдиних стандартів податкового консультування і практичного їх застосування на всьому європейському просторі.

2004–2010 – внесення до Верховної Ради України проєкту Закону «Про податкове консультування в Україні».

Активізація діяльності формальних учасників ринку податкового консультування. Популяризуються звернення платників податків за порадою до фахівців державної та приватної форми функціонування.

2011–2016 – фіскальне відомство держави робить акцент на поліпшення якості обслуговування платників податків. Починає діяти громадська організація «Палата податкових консультантів».

Розвивається об'єднаний вебпортал ДПС України, функціонує Єдина база податкових знань, актуалізуються питання розвитку податкової культури як платників податків, так і представників виконавчої гілки влади, що здійснює дієвий вплив на підвищення ефективності податкової системи в Україні.

2017 – активно проводяться заходи з питань роз'яснення податкового законодавства учасниками ринку податкового консультування.

2018–2022 – ведеться активна робота щодо імплементації у національну податкову систему європейських правил оподаткування з метою вдосконалення українського оподаткування та сприяння виходу на європейські ринки.

Розвиток податкового консультування в Україні, пов'язаний із виникненням податкової системи, відзначається швидкими темпами розвитку та високою якістю послуг, що надаються.

Висновки

Податкове консультування в Україні є порівняно молодою сферою діяльності. При цьому їй притаманний швидкий розвиток як у кількісному, так і у якісному виразі. Серед перспективних видів послуг податкового консультування варто відзначити податкове консультування таких замовників послуг, як фізичних осіб та мікробізнесу, що релоковані та активно розвиваються.

Контрольні запитання

1. Які існують підходи до визначення консалтингу?
2. Назвіть підходи різних авторів до визначення податкового консультування?
3. Як проявляється сутність податкового консультування?
4. Які завдання податкового консультування?
5. Як класифікують податкове консультування залежно від осіб, які виконують податкове консультування?
6. Які види податкового консультування за формами надання?
7. Які переваги та недоліки зовнішнього та внутрішнього податкового консультування?

Тестові завдання

1. Кваліфікована допомога з різних податкових питань, що надається професійними консультантами, це:

а) податкове консультування;

б) податкове адміністрування;

в) податкове регулювання.

2. Податкове консультування включає розробку рекомендацій з питань:

а) нарахування та сплати податків до бюджету;

б) законодавства та бухгалтерського обліку;

в) оподаткування укладених угод;

г) оперативного управління компанією у нестандартній ситуації.

3. У рамках яких податків виконує свою функцію податковий агент:

а) податок на прибуток підприємств;

б) акцизний податок;

в) туристичний збір;

г) податок на додану вартість.

4. Що може бути віднесено як вимоги до осіб, які планують бути податковими консультантами:

а) праводієздатність;

б) гарна ділова репутація;

в) міцне фінансове становище;

г) наявність страховки на випадок неякісного консультування.

5. Упродовж якого періоду за зверненням платників податків контролюючі органи надають безоплатно консультації з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства:

а) 30 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення контролюючим органом;

б) 10 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення контролюючим органом;

в) 30 робочих днів, що настають за днем отримання такого звернення контролюючим органом.

6. За формою надання податкові консультації можуть бути:

а) усні;

б) письмові;

в) з прямих податків;

г) з непрямих податків.

7. Податкова консультація, надана платнику контролюючим органом:

а) має індивідуальний характер;

б) має загальний характер;

в) знеособлена;

г) має виключно інформативно-рекомендаційний характер.

8. До передумов виникнення податкового консультування в Україні відносять:

а) складність податкової системи;

б) стабільність податкового законодавства;

в) суперечливість і неоднозначне трактування окремих норм податкового законодавства;

г) податкові ризики.

9. Причини порушення податкового законодавства в Україні:

а) погіршення фінансового становища бізнесу та населення;

б) складність у розрахунках податкових сум;

в) особливості податкової системи та податкової політики, що проводиться в країні;

г) нераціональна структура оподаткування.

10. Розробка оптимальної податкової поведінки суб'єкта може включати:

а) оцінку фінансової політики компанії, що існує;

б) оцінку діючої системи обліку;

в) контроль над нарахуванням податків до бюджету й позабюджетних фондів згідно з фінансовими зобов’язаннями компанії;

г) перегляд і корекція нарахованих податкових виплат.

ТЕМА 2
ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ З НАДАННЯ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАЦІЙ СУБ'ЄКТАМИ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Теоретичні основи організації податкового консультування.

2.2. Організація роботи податкових органів з надання податкових консультацій платникам податків.

2.2.1. Загальні напрями організації консультаційної та інформаційно-довідкової роботи в процесі сервісного обслуговування платників податків.

2.2.2. Організація надання контролюючими органами індивідуальних податкових консультацій у паперовій або електронній формі.

2.3. Організаційні аспекти формування узагальнюючих податкових консультацій Міністерством фінансів України.

2.4. Організація надання консультаційних послуг суб'єктами незалежного податкового консультування.

2.5. Організація внутрішнього податкового консультування.

2.6. Особливості організації первинного фінансового моніторингу суб'єктами податкового консультування.

Ключові терміни і поняття: *організація податкового консультування, процес податкового консультування, праця податкових консультантів, забезпечення податкового консультування, стадії податкового консультування; облікова інформація, носії облікової інформації, індивідуальні податкові консультації, інформаційно-довідкові послуги, узагальнюючі податкові консультації, консультант з податків і зборів, моделі податкового консультування, фінансовий моніторинг, суб'єкти первинного фінансового моніторингу, фінансові операції, підозрілі фінансові операції.*

Нині існує широке коло суб'єктів, які надають послуги податкового консультування, яких можна розділити на суб'єктів зовнішнього і внутрішнього податкового консультування. Під час зовнішнього консультування платники податків, по-перше, можуть отримувати безоплатно податкові консультації від податкових органів в усній, паперовій чи електронній формі. По-друге, є ряд чинників, які спонукають платників податків звертатись на договірній основі за порадою з питань оподаткування до незалежних фахівців (зовнішнє незалежне податкове консультування). По-третє, можна ввести у структуру підприємства окремі підрозділи чи посаду консультанта з податків і зборів (внутрішнє податкове консультування). Безумовно, організація податкового консультування матиме свої особливості залежно від суб'єкта податкового консультування, виду податкової консультації та ряду інших критеріїв.

2.1. Теоретичні основи організації податкового консультування

Організація податкового консультування – це налагодження і впорядкування дій, спрямованих на надання податкових консультацій суб'єктами податкового консультування.

Організація податкового консультування має бути такою, щоб забезпечити мінімальний шлях збирання й обробки інформації та максимальну ефективність праці виконавців.

Ключовою складовою предмета організації податкового консультування обліку є зазвичай сам процес податкового консультування. Надання податкових консультацій забезпечується працею спеціалістів, які мають відповідні знання і досвід. Їх праця також потребує організації. Тому другою складовою предмета організації податкового консультування є праця податкових консультантів та інших відповідальних за формування податкової консультації працівників. Процес податкового консультування неможливий без відповідного інформаційного, технічного та методологічного забезпечення, яке є третьою важливою складовою предмета організації податкового консультування.

Таким чином, основними складовими предмета організації податкового консультування є:

– процес надання (формування) податкових консультацій (процес податкового консультування);

– праця податкових консультантів (інших відповідальних за формування податкової консультації працівників);

– забезпечення податкового консультування.

Кожна з перелічених складових предмета організації податкового консультування має свої специфічні об’єкти. При цьому слід усвідомлювати, що організація податкового консультування в цілому залежить від ряду критеріїв: суб’єкта податкового консультування та виду податкової консультації; суті поставленого завдання клієнтом (замовником податкової консультації); форми власності, організаційно-правової форми, характеру діяльності, структури замовника податкової консультації та ін.

Першочергово необхідно чітко засвоїти суб’єктів податкового консультування та особливості їх діяльності, а також можливі види податкових консультацій, які такі суб’єкти можуть надавати.

Отже, суб’єктів, які надають послуги податкового консультування, доцільно розділити на суб’єктів зовнішнього і внутрішнього податкового консультування. При зовнішньому консультуванні платники отримують безоплатні податкові консультації від державних органів (Мінфіну та податкових органів) в усній, паперовій чи електронній формі, а також податкові консультації на платній основі від незалежних фахівців (зовнішнє незалежне податкове консультування). Під час внутрішнього податкового консультування у структуру підприємства вводяться окремі підрозділи чи посада консультанта з податків і зборів. Зазначене узагальнено на рис. 2.1.

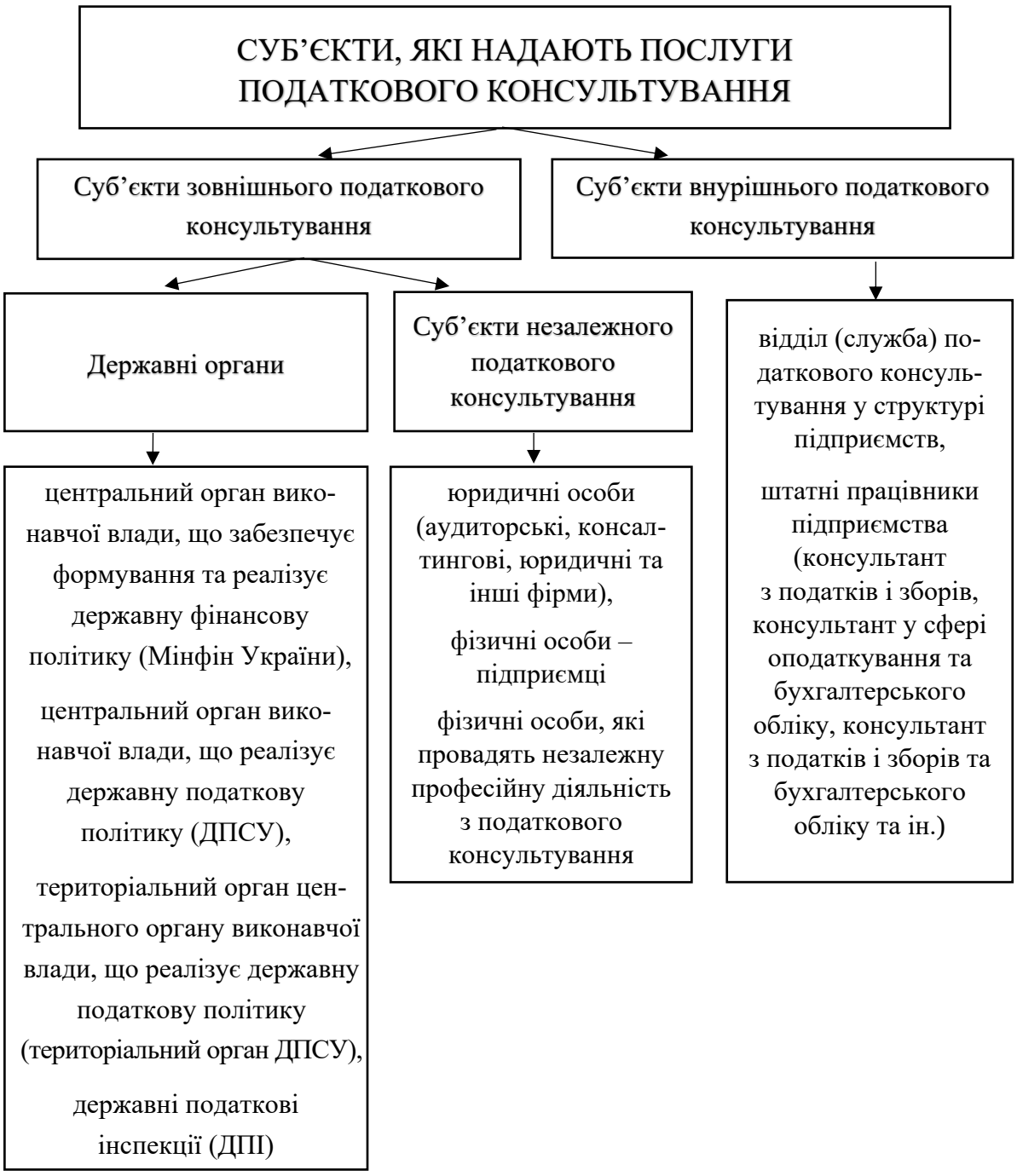


Рис. 2.1. Суб'єкти податкового консультування

Джерело: розроблено автором.

Суб'єкти, які надають послуги податкового консультування, можуть у процесі такого консультування формувати податкові консультації різних видів, що залежить від вимог законодавства та домовленостей між виконавцями і замовниками послуг. У таблиці 2.1 узагальнено інформацію про види податкових консультацій залежно від різних класифікаційних ознак.

Таблиця 2.1

Види податкових консультацій

Класифікаційна ознака	Види податкових консультацій
За формою надання	У електронній формі
	У паперовій формі
	Усні
Залежно від суб'єкта	Надані податковими органами
	Надані МФУ
	Надані суб'єктами незалежного податкового консультування
	Надані суб'єктами внутрішнього податкового консультування
Залежно від вартості	Платні
	Безоплатні
За характером податкового консультування	Надані в процесі внутрішнього консультування
	Надані в процесі зовнішнього консультування
Стосовно замовника	Індивідуальні
	Узагальнюючі
За тематикою	З питань складання податкової звітності
	З вибору системи оподаткування
	З оптимізації податкових платежів
	З податкового планування
	З організації та ведення податкового обліку
	З оскарження грошових зобов'язань
	З трансфертного ціноутворення
	Інші

Джерело: розроблено автором.

Процес податкового консультування – це певна послідовність дій, яка дозволяє вирішити проблему клієнта або сформувати альтернативні рішення, кожне з яких має свої наслідки, але прийматиме їх сам клієнт.

У процесі податкового консультування повинні бути розроблені заходи, здійснення яких дозволить податковому консультанту вирішити проблему клієнта та/або створити умови, за яких клієнт може зробити це самостійно.

Процес надання податкових консультацій повинен бути раціонально організований на кожному етапі податкового консультування. У спеціальній економічній літературі виділяють від трьох до десяти стадій процесу податкового консультування. Очевидно, що універсальної послідовності робіт з надання податкових консультацій усіма суб'єктами податкового консультування не існує, але в загальному можемо виділити три загальні стадії процесу формування податкових консультацій з подальшим їх поділом на підстадії залежно від виду та суб'єкта надання податкової консультації, а також інших факторів:

І. Організаційно-підготовча стадія. Основою такого етапу є звернення платника податків до суб'єкта податкового консультування за податковою консультацією. На цьому етапі відбувається знайомство з проблемою замовника та вивчається необхідна інформація, призначаються безпосередні виконавці, визначаються терміни надання податкової консультації. При незалежному податковому консультуванні важливою складовою цієї стадії є заключення договору між замовником (клієнтом) та виконавцем (суб'єктом) податкового консультування).

ІІ. Стадія дослідження. На цій стадії детально та глибоко вивчається проблема клієнта, здійснюється збір облікових даних та інформації з інших джерел, проводиться відповідна обробка одержаної інформації (обчислюються необхідні показники, проводиться групування даних тощо) та на основі вказаного приймаються альтернативні рішення.

ІІІ. Завершальна стадія (результативна). На цій стадії формується та надається клієнту податкова консультація, за необхідності проводяться заходи щодо впровадження рекомендацій, відбувається оцінка зробленого тощо.

Наступною складовою предмета організації податкового консультування *є праця податкових консультантів (інших відповідальних за формування податкової консультації працівників*). У цьому контексті йдеться про визначення нормативної чисельності податкових консультантів (інших відповідальних за формування податкової консультації працівників), норми часу на виконання робіт із надання податкових консультацій, розподіл робіт між

виконавцями, ергономічне і соціальне забезпечення праці, розробку організаційних регламентів (наприклад, положення про службу податкового консультування; посадова інструкція консультанта з податків і зборів, графіки робіт та ін.).

Процес надання консультацій з питань оподаткування безпосередньо пов'язаний з використанням різноманітної інформації, програмного та іншого забезпечення, що об’єднується поняттям *забезпечення податкового консультування*. Центральне місце в забезпеченні податкового консультування відводиться інформації.

У загальному *інформація* – це сукупність відомостей (даних), які сприймають із навколишнього середовища (вхідна інформація), видають у навколишнє середовище (вихідна інформація) або зберігають всередині певної системи. Застосовуючи це визначення до процесу податкового консультування, можемо стверджувати, що основою роботи податкового консультанта є отримання вхідної інформації, її опрацювання та формування і надання клієнту вихідної інформації, зафіксованої у податковій консультації.

Щодо вхідної інформації, то податковий консультант повинен отримати передусім від клієнта необхідну інформацію, яка може вплинути на якість податкової консультації та прийняття на її основі альтернативних рішень:

– по-перше, це *дані, які містяться в засновницьких документах, наказах, договорах та інших носіях* та надають уявлення про платника податків, його діяльність;

– по-друге, це *облікова інформація*, носіями якої є первинні документи, облікові регістри, форми фінансової і податкової звітності (таблиця 2.2).

Не зменшуючи значення будь-якої вхідної інформації, зазначимо, що облікова інформація займає найбільшу питому вагу в інформації, яка використовується під час податкового консультування.

Під час надання податкових консультацій обов’язково використовується *інформація нормативно-правових актів:* досліджуються норми Податкового кодексу України та інших законів, а також нормативно-правових актів, прийнятих на їх виконання.

Таблиця 2.2

Характеристика носіїв облікової інформації

Носії інформації	Характеристика носія інформації
Первинні документи	документ, який містить відомості про господарську операцію (наприклад: рахунки, накладні, платіжні доручення, акти виконаних робіт та ін.). Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи
Регістри обліку	це носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку
Фінансова звітність	звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Для суб'єктів господарювання – юридичних осіб вона включає такі форми: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до фінансової звітності
Податкова звітність	податкова декларація, розрахунок, звіт та додатки до них. *Податкова декларація, розрахунок, звіт* – документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених ПКУ) контролюючим органам у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата грошового зобов'язання, у тому числі податкового зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку, а також суми нарахованого єдиного внеску. *Додатки* до податкової декларації (розрахунку, звіту) є їх невід'ємною частиною (наприклад: декларація про майновий стан і доходи, податкова декларація з податку на прибуток підприємств, податкова декларація екологічного податку, податкова декларація з податку на додану вартість, уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок та ін.)

Джерело: узагальнено автором за даними [9], [10].

[9] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

[10] Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14

Важливе значення має також інша інформація, яка сприятиме всебічному вивченню питання клієнта. У цьому контексті особливу увагу слід звернути на необхідність дослідження податковими консультантами (в межах досліджуваного питання): *індивідуальних податкових консультацій*, *узагальнюючих податкових консультацій, відповідей на запити, роз'яснень податкових органів, іншої інформаційно-довідкової інформації, матеріалів судової практики тощо*.

2.2. Організація роботи податкових органів з надання податкових консультацій платникам податків

2.2.1. Загальні напрями організації консультаційної та інформаційно-довідкової роботи в процесі сервісного обслуговування платників податків

Сервісне обслуговування платників – надання адміністративних, консультаційних, довідкових, інформаційних, електронних та інших послуг, пов'язаних з реалізацією прав та обов'язків платника відповідно до вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган[11].

Особливе значення в процесі сервісного обслуговування платників податків займають послуги консультаційного та інформаційно-довідкового характеру, які досить тісно пов'язані між собою, що пояснюється їх орієнтованістю на забезпечення платників податків необхідною інформацією в галузі оподаткування. Платники податків потребують різноманітних роз'яснень щодо застосування норм податкового законодавства, складання податкової звітності, а також іншої актуальної інформації з питань оподаткування. Більшу частину цієї інформації можна отримати при якісній організації надання інформаційно-довідкових послуг органами ДПС. Якщо ж платник податків не знайшов

[11] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

відповіді на свої запитання, то він може звернутись до органів ДПС зі зверненням на надання індивідуальної податкової консультації. Цілком логічно, що якість послуг інформаційно-довідкового характеру повинна мінімізувати кількість звернень на отримання індивідуальних податкових консультацій.

Ключове значення в організації як інформаційно-довідкової, так і консультаційної роботи належить Інформаційно-довідковому департаменту ДПС (далі – ІДД ДПС). Основними завданнями і функціями департаменту є[12]:

– надання фізичним та юридичним особам інформаційно-довідкових послуг із питань оподаткування, єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на ДПС, за допомогою Бази знань та інших офіційних джерел інформації;

– інформування фізичних та юридичних осіб про зміни та доповнення, внесені до нормативно-правових актів з питань оподаткування, сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на ДПС;

– формування та підтримка в актуальному стані Бази знань;

– наповнення Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу, розміщеного на вебпорталі ДПС, та підтримка його в актуальному стані;

– організація роботи сервісу «Пульс»;

– організація роботи та надання електронних довірчих послуг органам державної влади, місцевого самоврядування, підприємствам, суб'єктам господарської діяльності та фізичним особам на всій території України;

– організація роботи зі зверненнями, що надійшли з державної установи «Урядовий контактний центр»;

– ведення єдиної бази індивідуальних податкових консультацій, забезпечення оприлюднення на вебпорталі ДПС реєстру індивідуальних податкових консультацій та його оновлення;

– забезпечення в межах компетенції безперебійної роботи інформаційно-комунікаційних систем;

[12] Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: https://tax.gov.ua/

– організація та координація заходів захисту інформації, забезпечення антивірусного захисту, кіберзахисту інформації, технічного захисту в інформаційно-комунікаційних системах ДПС, організація роботи, пов'язаної із захистом персональних даних під час їх обробки.

ІДД ДПС підтримує роботу таких сервісів:

– Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс (ЗІР, www.zir.tax.gov.ua);

– контакт-центр ДПС (0 800 501 007);

– кваліфікований надавач електронних довірчих послуг ІДД ДПС (www.acskidd.gov.ua);

– сервіс «ПУЛЬС» (0 800 501 007);

– чат-бот – опрацювання звернень каналами комунікації у популярних месенджерах Viber, Telegram, Web-чат;

– мобільні додатки ЗІР на базі операційних систем Android та iOS.

Робота загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу[13] спрямована на забезпечення платників податків своєчасною, достовірною і повною довідковою інформацією.



Рис. 2.2. Головна сторінка Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс (ЗІР)

Джерело: Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс. URL: https://zir.tax.gov.ua/

[13]Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс. URL: https://zir.tax.gov.ua/

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс (далі – ЗІР) – інформаційний ресурс, створений у межах Електронного уряду з доступом через будь-яку пошукову систему в інтернет-мережі (зокрема, у вигляді мобільної версії, мобільних додатків на базі Android та iOS), у зв'язку з чим є можливість його одночасного використання як платниками, так і працівниками структурних підрозділів ДПС та її територіальних органів, що сприяє отриманню уніфікованих відповідей у будь-який час та зручний спосіб.

Розміщена в ЗІР База знань наповнюється інформацією, що містить загальну позицію ДПС із застосування норм податкового законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС, без урахування особливостей конкретного платника податків та специфіки конкретних ситуацій, яка не є податковою консультацією в розумінні глави 3 «Податкові консультації» ПКУ і не спричиняє правових наслідків.

Робота ЗІР направлена на забезпечення суспільства своєчасною, достовірною і повною довідковою інформацією у вигляді відповідей на запитання із понад 37 напрямів; ставками податків; глосаріями та довідниками; щоденною підбіркою відповідей на двадцять актуальних запитань; податковим календарем, який містить систематизовану інформацію про терміни сплати податків і зборів, платежів, подання звітності до органів ДПС; змінами в податковому законодавстві, з можливістю підписки на отримання таких змін на електронну адресу та інше. Наприклад, у розділі «Запитання – відповіді з Бази знань» реалізована можливість самостійного пошуку інформації шляхом ознайомлення з відповідями на запитання, з якими звертаються клієнти до Контакт-центру по телефону, електронною поштою чи письмово. У розділі «Нормативні та інформаційні документи» містяться нормативні та інформаційні документи з питань оподаткування, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших питань законодавства, контроль за додержанням якого покладено на органи ДПС, а також інша інформація щодо роботи органів ДПС.

У ЗІР, скориставшись переходом у Viber чи Telegram, можна отримати інформаційно-довідкові послуги від Контакт-центру

ДПС, надіслати електронного листа із запитанням або отримати допомогу з використання ЗІР від працівника Контакт-центру ДПС.

Мобільні додатки ЗІР на базі iOS або Android забезпечують:

– доступність та оперативність отримання відповідей на запитання;

– можливість контролювати нові надходження відповідей на запитання;

– реєстрацію на отримання інформації про останні зміни в законодавстві засобами електронної пошти;

– переходи на інші сервіси, зокрема на електронний кабінет, розміщений на вебпорталі ДПС, Кваліфікований надавач ЕДП ІДД ДПС та ін.

Щодо Контакт-центру ДПС, то він відіграє досить важливе значення в процесі інформаційно-довідкової роботи. Так, упродовж січня-жовтня 2021 р. до Контакт-центру ІДД ДПС надійшло 812,9 тисяч звернень (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Кількість звернень до контакт-центру ДПС у січні-жовтні 2021 року

Джерело: Статистичні дані щодо роботи ІДД ДПС у 2021 році. Державна податкова служба України. 2021. URL: https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura-/teritorialni-organi/idd/povidomlennya/452219.html

Платники податків або будь-які зацікавлені особи можуть звернутись із запитанням в один із таких способів: телефоном, електронною поштою чи факсом, голосовим повідомленням, по чату в месенджерах. Таких звернень щороку фіксується більше 1 млн.

Щодо тематики звернень, то з рис. 2.4 бачимо, що вона стосується: податку на прибуток (30,4 тис. (3,7 %)); ПДФО, військового збору, ЄСВ (167,7 тис. (20,0 %)); акцизного податку, ліцензування, податкового боргу (25,3 тис. (3,1 %)); екологічного податку, ренти, обліку платників (31,3 тис. (3,9 %)); місцевих податків, держмита, ЗЕД, оскарження рішень (42,5 тис. (5,3 %)); прав, обов'язків, відповідальності платників (16,5 тис. (2,0 %)); обробки електронної звітності (162,5 тис. (20,0 %)); інших, зокрема усних звернень громадян, сервіс «Пульс» (24,1 тис. (2,6 %)).

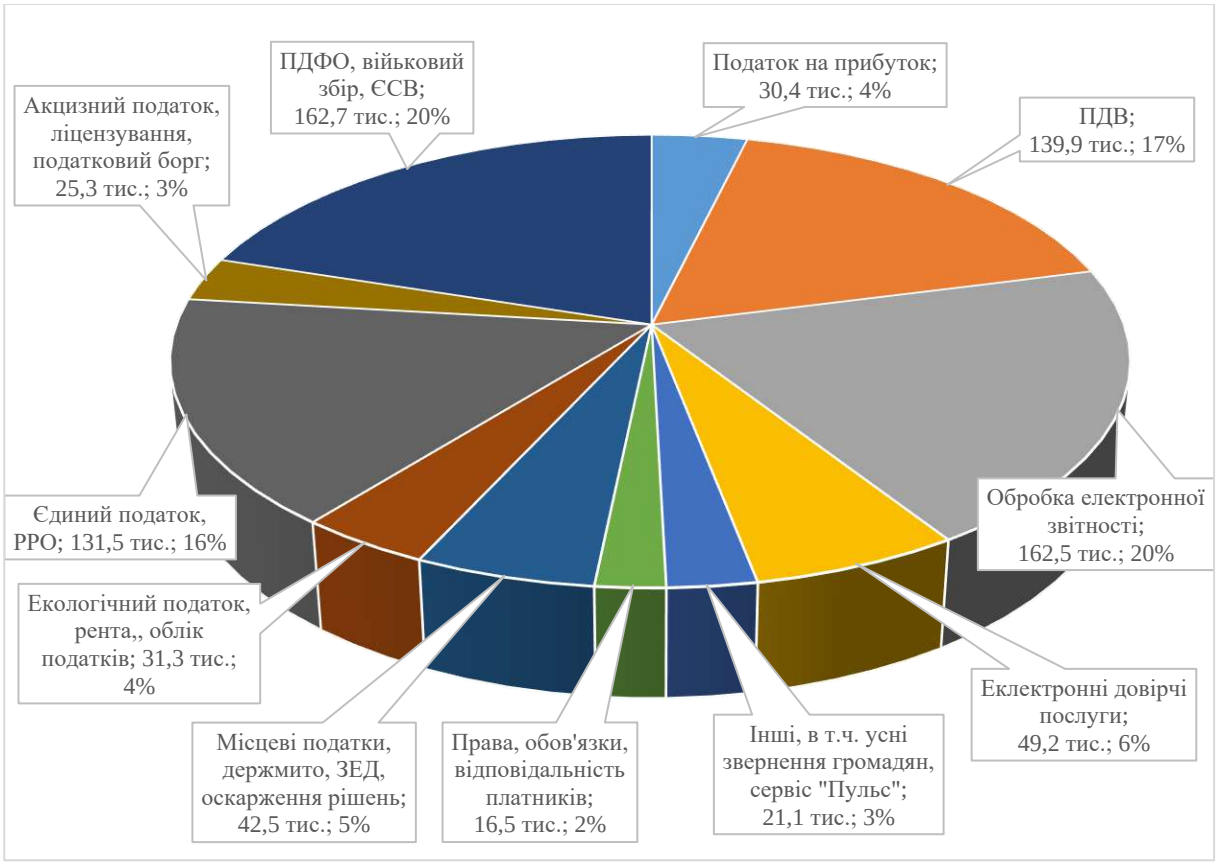


Рис. 2.4. Тематика звернень до контакт-центру ДПС у січні-жовтні 2021 р.

Джерело: Статистичні дані щодо роботи ІДД ДПС у 2021 році. Державна податкова служба України. 2021. URL: https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura-/teritorialni-organi/idd/povidomlennya/452219.html

Особливе значення має сервіс «Пульс», який призначений для надання інформації про неправомірні дії чи бездіяльність (можливі корупційні ризики) посадових осіб ДПС та її територіальних органів. Для цього необхідно зателефонувати за номером телефону 0800-501-007; після прослуховування інтерактивного голосового автовідповідача обрати напрямок «5» і натиснути 1 (робочий час з 8.00 до 18.00, крім вихідних та святкових днів); дочекатись з'єднання зі співробітником і залишити повідомлення. Під час надання інформації вказують своє прізвище, ім'я, по батькові (назву юридичної особи), контактний номер, місце проживання / місцезнаходження, прізвище, ім'я, по батькові та посаду співробітника ДПС. Потім наводиться інформація про подію, що оскаржується, її дата, місце і характер, конкретні обставини, коментарі та ін. Якщо заявник не захоче повідомити своє прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання / прописку, інформація буде зареєстрована як анонімна.

У грудні 2014 р. був введений в експлуатацію сервіс «Електронний кабінет платника податків» (рис. 2.5).

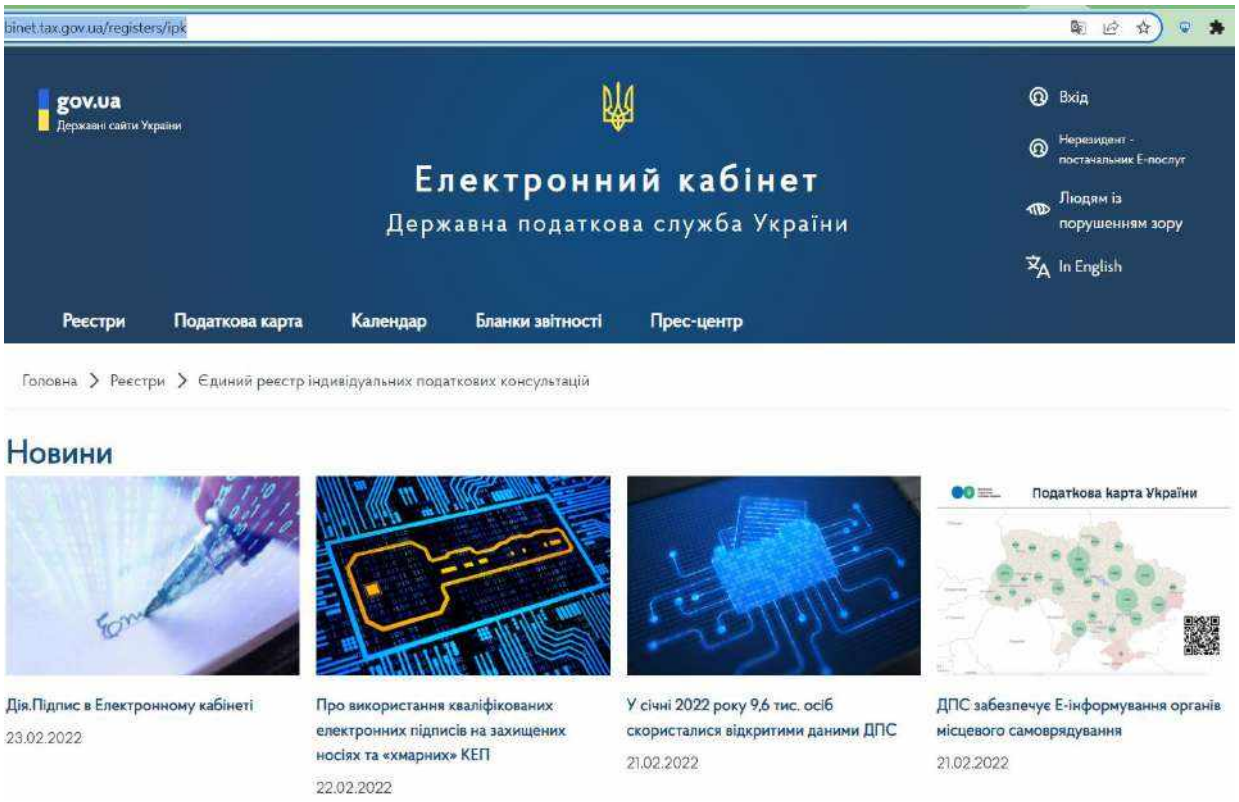


Рис. 2.5. Головна сторінка Електронного кабінету

Джерело: Електронний кабінет. URL: https://cabinet.tax.gov.ua/

Електронний кабінет – це сукупність інформаційно-телекомунікаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, призначених для взаємодії між платниками податків та державними, зокрема контролюючими, органами з питань реалізації прав та обов'язків, визначених ПКУ та іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, та нормативно-правовими актами, прийнятими на підставі та на виконання ПКУ та інших законів, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи[14].

Взаємодія реалізується через:

– портальне рішення для користувачів – платників податків, робота в якому здійснюється онлайн (через мережу «Інтернет» у режимі реального часу) та не вимагає обов'язкового використання спеціалізованого клієнтського застосування;

– портальне рішення для користувачів – державних органів, зокрема контролюючих;

– програмний інтерфейс (API), що дає змогу реалізувати повноту функціоналу електронного кабінету;

– інші засоби, бази даних, реєстри, що ведуться в електронному вигляді, інформаційні, телекомунікаційні, інформаційно-телекомунікаційні системи центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику[15].

Електронний кабінет працює постійно (24 години на дату кожного календарного дня), крім часу, необхідного для його технічного обслуговування. Вхід до офіційної сторінки Електронного кабінету здійснюється за адресою: http://cabinet.tax.gov.ua, а також через офіційний вебпортал ДПС.

Електронний кабінет складається з двох функціональних частин: *відкритої* (загальнодоступної) й *приватної* (особистий кабінет). Користуватись послугами відкритої частини Електронного кабінету можна без ідентифікації особи. У ній для всіх користувачів доступні, зокрема, такі можливості: отримання інформації

[14] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

[15] Там само.

про терміни сплати податків, зборів, обов'язкових платежів та подання звітності; заповнення декларації про майновий стан і доходи для громадян; контакти та адреси діючих центрів обслуговування та ін.

У приватній частині Електронного кабінету є можливість отримати доступ до таких сервісів: перегляд облікових даних платника; можливість подання звітності в електронному вигляді до органів ДПС, пенсійного фонду та статистики; можливість перегляду та друку раніше поданої звітності; перегляд вхідних / вихідних документів; подання заяв, запитів для отримання інформації; листування з органами ДПС та ін.

За допомогою меню *«Листування з ДПС»* приватної частини Електронного кабінету платники податків мають можливість: надіслати лист (запит, звернення) до відповідного органу ДПС у форматі pdf; отримати відомості з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків про суми виплачених доходів та утриманих податків в електронному вигляді, засвідчених кваліфікованою електронною печаткою ДПС.

Робота у приватній частині здійснюється з використанням електронного цифрового підпису, що сертифікований у будь-якому Акредитованому центрі сертифікації ключів (далі – АЦСК), зокрема безкоштовно в АЦСК ІДД ДПС.

Важливо акцентувати увагу і на такому напрямі інформаційно-довідкової роботи, як організація і проведення семінарів фахівцями ДПС. Це є важливий напрям діяльності ДПС, що сприяє формуванню високої податкової культури сумлінного платника через його інформаційну обізнаність. На семінарах фахівці ДПС не тільки інформують платників щодо практичного застосування податкового законодавства, єдиного внеску, а й надають відповіді на актуальні запитання.

Важливе значення має організація в органах ДПС консультаційної роботи. Основна її суть полягає в тому, що платник податків може звернутись до податкового органу за отриманням індивідуальної податкової консультації. Така консультація надається безоплатно.

ПКУ тлумачить визначення індивідуальної податкової консультації як роз'яснення контролюючого органу, надане платнику податків щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, та зареєстроване в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій[16].

Однак наведене визначення стосується лише консультацій, наданих в електронній чи паперовій формі, оскільки саме вони реєструються в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій. Тому важливо враховувати і те, що індивідуальні податкові консультації можуть надаватись і в усній формі.

Відповідно до п. 52.4 ст. 52 ПКУ індивідуальні податкові консультації надаються:

– *в усній формі* – контролюючим органом, визначеним пп. 41.1.1 ПКУ, а також державними податковими інспекціями;

– у паперовій та електронній формах – контролюючим органом, визначеним пп. 41.1.1 ПКУ, крім державних податкових інспекцій [17].

Контролюючими органами відповідно до пп. 41.1.1 п. 41.1 ст. 41 ПКУ, зокрема, є податкові органи (центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування (крім випадків, визначених пп. 41.1.2 п. 41.1 ст. 41 ПКУ), законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи.

Незаконна відмова у наданні індивідуальної податкової консультації є підставою для застосування до винної посадової (службової) особи контролюючого органу дисциплінарного стягнення у порядку, передбаченому законом[18].

---

[16] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

[17] Там само.

[18] Там само.

2.2.2. Організація надання контролюючими органами індивідуальних податкових консультацій у паперовій або електронній формі

Згідно з п. 52.1 ст. 52 ПКУ за зверненням платників податків у паперовій або електронній формі контролюючий орган надає їм безоплатно індивідуальні податкові консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на такий контролюючий орган. Такі індивідуальні податкові консультації надаються протягом 25 календарних днів, що настають за днем отримання контролюючим органом звернення від платника податків. Водночас уповноважена особа центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику (ДПСУ), може прийняти рішення про продовження строку розгляду звернення на отримання індивідуальної податкової консультації понад 25-денний строк, але не більше 15 календарних днів, та письмово повідомити про це платнику податків у паперовій або електронній формі до закінчення строку, визначеного абзацом першим п. 52.1 ст. 52 ПКУ[19] (тобто до закінчення 25-денного строку).

Звернення платників податків на отримання індивідуальної податкової консультації у паперовій або електронній формі повинно містити:

– найменування для юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові для фізичної особи, податкову адресу, а також номер засобу зв'язку та адресу електронної пошти, якщо такі наявні;

– код згідно з ЄДРПОУ (для юридичних осіб) або реєстраційний номер облікової картки платника податків (для фізичних осіб), або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідному контролюючому органу і мають відмітку у паспорті);

[19] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

– зазначення, в чому полягає практична необхідність отримання податкової консультації (наведення фактичних обставин);

– підпис платника податків або кваліфікований електронний підпис;

– дату звернення[20].

На звернення платника податків, що не відповідає зазначеним вимогам, індивідуальна податкова консультація не надається, а надсилається відповідь за підписом керівника (його заступника або уповноваженої особи) у паперовій або електронній формі у порядку та строки, передбачені Законом України «Про звернення громадян».

Нині досить актуальним є звернення платників податків в електронній формі. Електронний кабінет забезпечує можливість реалізації платниками податків прав та обов'язків, визначених ПКУ та іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, та нормативно-правовими актами, прийнятими на підставі та на виконання ПКУ та інших законів, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, зокрема шляхом подання звернення на отримання індивідуальної податкової консультації в електронній формі. Меню «Листування з ДПС» приватної частини електронного кабінету дозволяє надіслати звернення на отримання індивідуальної податкової консультації (далі – звернення) до відповідного органу ДПС. Форма підготовки такої кореспонденції передбачає вибір таких реквізитів: регіон, в якому розміщений орган ДПС, орган ДПС, до якого направляється звернення, тип документа (зі списку обирається значення «консультація»), тематику та заповнення короткого змісту звернення і можливість завантаження сканованого документа. При цьому в зверненні зазначається спосіб надання індивідуальної податкової консультації (у паперовій або електронній формі) та електронна адреса, на яку необхідно надіслати відповідь в електронній формі. Інформацію щодо отримання та реєстрації звернення в органі ДПС платник може переглянути у вкладці

[20] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

«Вхідні» меню «Вхідні / вихідні документи» приватної частини електронного кабінету. Важливо пам'ятати, що індивідуальна податкова консультація в електронній формі через електронний кабінет не надсилається. Відповідь орган ДПС надсилає платнику податків у строки, визначені ст. 52 ПКУ, в електронній формі (у форматі pdf без накладання електронного підпису уповноваженої посадової особи контролюючого органу) на електронну адресу, зазначену у зверненні, та обов'язково в паперовій формі на податкову адресу. Роздрукована електронна форма (у форматі pdf) індивідуальної податкової консультації не вважається оригіналом.

Індивідуальна податкова консультація, надана у паперовій або електронній формі, обов'язково повинна містити:

– назву – індивідуальна податкова консультація;

– реєстраційний номер в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій;

– опис питань, що порушуються платником податків, з урахуванням фактичних обставин, зазначених у зверненні платника податків;

– обґрунтування застосування норм законодавства та висновок з питань практичного використання таких норм законодавства[21] (п. 52.3 ст. 52 ПКУ).

Інформація в індивідуальній податковій консультації має бути актуальною, якісно підготовленою і змістовною та не повинна містити персональних даних, даних з обмеженим доступом, неперевірених або неузгоджених відомостей.

На індивідуальну податкову консультацію або відповідь, що надається контролюючим органом в електронній формі, накладається електронний підпис уповноваженої посадової особи контролюючого органу з дотриманням вимог законів України від 22 травня 2003 року № 851-IV «Про електронні документи та електронний документообіг» (зі змінами та доповненнями) та від 5 жовтня 2017 року № 2155-VIII «Про електронні довірчі послуги» (зі змінами та доповненнями).

---

[21] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому її надано[22].

Індивідуальна податкова консультація, надана у паперовій або електронній формі, підлягає реєстрації в єдиному реєстрі індивідуальних податкових (*далі – Реєстр*) консультацій, порядок ведення та форма якого визначаються Міністерством фінансів України.

Держателем Реєстру є ДПСУ, яка забезпечує його ведення. Реєстр ведеться державною мовою та є електронною базою даних. Програмне забезпечення Реєстру має забезпечувати:

– автоматизацію процесу внесення відомостей про індивідуальні податкові консультації, індивідуальні податкові консультації до Реєстру;

– внесення відомостей про індивідуальні податкові консультації в електронній формі та створення їх електронного архіву з можливістю перегляду консультацій у форматі «doc», засвідчених в установленому порядку кваліфікованим електронним підписом чи печаткою;

– виконання в повному обсязі функцій адміністратора Реєстру (накопичення, аналіз, актуалізація та обробка даних тощо);

– проведення інших дій, визначених нормативно-правовими актами[23].

Реєстр складається із розділів, які дають змогу здійснювати пошук індивідуальної податкової консультації за реєстраційним номером, датою, стислим змістом питань (ключові слова), номером судової справи (за наявності) та органом, що надав таку консультацію.

Відомості про індивідуальну податкову консультацію вносяться до Реєстру на підставі рішення ДПСУ у такому порядку:

1. Територіальний орган ДПСУ зобов’язаний надіслати центральному органу індивідуальну податкову консультацію протягом 15 календарних днів, що настають за днем отримання

---

[22] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

[23] Порядок ведення єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.2017 № 523. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0719-17#Text

звернення платника податків на отримання індивідуальної податкової консультації, для розгляду питання про внесення відомостей про таку консультацію до Реєстру, про що повідомляє платнику податків.

2. Центральний орган (ДПСУ), отримавши індивідуальну податкову консультацію від територіального органу (відокремленого підрозділу), впродовж 15 календарних днів, що настають за днем отримання такої консультації, але не більше 40 календарних днів, що настають за днем отримання контролюючим органом відповідного звернення платників податків, приймає одне із таких рішень:

– про внесення відомостей про індивідуальну податкову консультацію до єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій, про що повідомляє протягом одного робочого дня з моменту прийняття рішення контролюючий орган, який йому підпорядковується;

– про відмову у внесенні відомостей до єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій, з одночасним наданням платнику податків від свого імені індивідуальної податкової консультації та внесенням відомостей про таку консультацію до зазначеного реєстру, про що повідомляє протягом одного робочого дня з моменту прийняття рішення територіальний орган (відокремлений підрозділ) центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та платника податків;

– про відмову у внесенні відомостей до єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій у разі, якщо в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій уже міститься аналогічна індивідуальна податкова консультація, надана такому платнику податків з цих самих питань, які зазначені у запиті такого платника податків, про що повідомляє протягом одного робочого дня з моменту прийняття рішення контролюючий орган, який йому підпорядковується, та платника податків[24].

[24] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

Індивідуальні податкові консультації реєструються в Реєстрі, розміщуються відповідальним за його ведення структурним підрозділом ДПСУ на офіційному вебсайті ДПСУ у знеособленому вигляді та не повинні містити:

– найменування (прізвище, ім’я, по батькові) платника податків;

– код згідно з ЄДРПОУ (для юридичних осіб), або реєстраційний номер облікової картки платника податків (для фізичних осіб), або серію (за наявності) та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті);

– податкову адресу платника податків[25].

Реєстрація індивідуальних податкових консультацій у Реєстрі здійснюється засобами автоматизованої системи документообігу ДПС шляхом присвоєння відповідного реєстраційного номера, який починається із цифр та містить літери «ІПК». Нумерація Реєстру починається з 1 і далі у порядку зростання.

Єдиний реєстр індивідуальних податкових консультацій розміщено на офіційному вебсайті ДПСУ за посиланням: Головна / Електронний кабінет / Реєстри / Єдиний реєстр індивідуальних податкових консультацій. Доступ до зазначених даних єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій та офіційного вебсайту є безоплатним та вільним.

[25] Порядок ведення єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.2017 № 523. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0719-17#Text

Таблиця 2.3

Процес надання індивідуальних податкових консультацій в електронній чи паперовій формі

Стадія	Визначена послідовність робіт	Відповідальний виконавець	Терміни
1	**2**	**3**	**4**
Організаційно-підготовча	1. Звернення платників податків на отримання індивідуальної податкової консультації (в електронній чи паперовій формі)	Платник податків	
	2. Отримання та розгляд Звернення платників податків на отримання індивідуальної податкової консультації (в електронній чи паперовій формі)	Територіальний орган ДПСУ	У день отримання звернення
Дослідження	3. Формування та надсилання до ДПСУ індивідуальної податкової консультації	Територіальний орган ДПСУ	протягом 15 календарних днів, що настають за днем отримання звернення платника податків
	4. Повідомлення платника податків про надсилання до ДПСУ індивідуальної податкової консультації	Територіальний орган ДПСУ	На дату надсилання податкової консультації до ДПСУ
	5. Прийняття рішення про продовження строку розгляду звернення на отримання індивідуальної податкової консультації понад 25-денний строк, але не більше 15 календарних днів	Уповноважена особа ДПСУ	
	6. Письмове повідомлення платника податків у паперовій або електронній формі про продовження строку розгляду звернення на отримання індивідуальної податкової консультації	Уповноважена особа ДПСУ	до закінчення 25 календарних днів, що настають за днем отримання звернення

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4
	7. Розгляд питання про внесення (відмову у внесенні) відомостей про консультацію до єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій	ДПСУ	протягом 15 календарних днів, що настають за днем отримання такої консультації, але не більше 40 календарних днів, що настають за днем отримання контролюючим органом звернення платників податків
Завершальна (результативна)	8. Повідомлення контролюючого органу та платника податків щодо прийняття рішення про внесення (відмову у внесенні) відомостей про консультацію до єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій	ДПСУ	протягом одного робочого дня з моменту прийняття рішення
	9. Надання індивідуальної податкової консультації платнику податків	Контролюючий орган, ДПСУ	протягом 25 календарних днів, що настають за днем отримання звернення (строк може бути продовжений не більше ніж на 15 календарних днів)
	10. Розміщення на офіційному вебсайті ДПСУ індивідуальної податкової консультації	ДПСУ	

Джерело: узагальнено автором за даними[26, 27].

[26] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

[27] Порядок ведення єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.2017 № 523. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0719-17#Text

Платник податків може оскаржити до суду надану йому у паперовій або електронній формі індивідуальну податкову консультацію як правовий акт індивідуальної дії, які, на думку такого платника податків, суперечать нормам або змісту відповідного податку чи збору.

Скасування судом індивідуальної податкової консультації є підставою для надання нової податкової консультації з урахуванням висновків суду протягом 30 календарних днів з дня набрання законної сили рішенням суду. У разі скасування індивідуальної податкової консультації у судовому порядку така консультація підлягає виключенню з Реєстру та заміні на нову, з відміткою про те, що нова індивідуальна податкова консультація надана на підставі рішення суду.

Важливо усвідомлювати наслідки застосування індивідуальних податкових консультацій. Зокрема, платник податків та/або податковий агент, які діяли відповідно до податкової консультації, не звільняються від обов'язку сплати податкового зобов'язання, визначеного ПКУ. Водночас пеня не нараховується, а нарахована пеня підлягає анулюванню у випадку вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла відповідно до індивідуальної податкової консультації. Крім того, обставинами, що звільняють від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, є вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла відповідно до індивідуальної податкової консультації, наданої такому платнику податків у паперовій або електронній формі, за умови, що така консультація зареєстрована в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій.

2.3. Організаційні аспекти формування узагальнюючих податкових консультацій Міністерством фінансів України

Узагальнюючі податкові консультації є особливим видом податкових консультацій. Їх надання, відповідно до підпункту 19^{-2}.1.5 пункту 19^{-2}.1 статті 19^{-2} розділу I та пункту 52.6 статті 52 глави 3 розділу II Податкового кодексу України, є однією з функцій Міністерства фінансів України (далі Мінфін) як центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує податкову політику.

За своєю сутністю узагальнююча податкова консультація – це оприлюднення позиції Мінфіну України щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Водночас оприлюднення такої позиції відбувається виключно:

– за результатами періодичного узагальнення індивідуальних податкових консультацій, наданих контролюючими органами платникам податків;

– та/або у разі виявлення обставин, що свідчать про неоднозначність окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Надання узагальнюючих податкових консультацій сприяє прозорості та зрозумілості податкової політики України. Загалом протягом періоду з 2018 по вересень 2022 року Мінфіном України було підготовлено та затверджено 25 податкових консультацій.

Для забезпечення процесу формування узагальнюючих податкових консультацій Мінфін України:

– затверджує Порядок надання узагальнюючих податкових консультацій;

– утворює Експертну рада з питань підготовки узагальнюючих податкових консультацій;

– затверджує Положення про Експертну раду з питань підготовки узагальнюючих податкових консультацій.

Рішення про необхідність надання узагальнюючої податкової консультації приймається Мінфіном на підставі узагальненої інформації про результати практичного застосування законодавства з питань оподаткування чи сплати єдиного внеску, яка надається Державною податковою службою України та включає:

– інформацію щодо значної кількості індивідуальних податкових консультацій, наданих за відповідний період контролюючим органом платникам податків, які стосуються одного або декількох схожих питань;

– інформацію щодо запитів про надання роз'яснень щодо податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, які надійшли до контролюючого органу та включають питання, що стосуються всіх або значної кількості платників податків (у тому числі в розрізі окремої галузі чи напряму діяльності) і не залежать від специфічних (унікальних) умов конкретної господарської операції;

– інформацію про обставини, що свідчать про неоднозначність окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи[28].

Відповідальним за підготовку та надання узагальнюючих податкових консультацій є структурний підрозділ Мінфіну (відповідальний підрозділ).

З метою надання пропозицій та рекомендацій щодо підготовки проєктів узагальнюючих податкових консультацій Мінфіном утворюється Експертна рада з питань підготовки узагальнюючих податкових консультацій при Мінфіні (далі – Експертна рада), яка є постійно діючим консультативно-дорадчим органом при Мінфіні та діє на громадських засадах. Організаційно-інформаційне забезпечення діяльності Експертної ради здійснює Департамент податкової політики Мінфіну.

Склад Експертної ради затверджується наказом Мінфіну та не може становити більш як 35 осіб. Головою Експертної ради є Міністр фінансів України, який веде засідання ради та підписує

[28] Порядок надання узагальнюючих податкових консультацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.09.2017 № 811. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1266-17#Text

документи від її імені. У разі відсутності голови Експертної ради головує на засіданні його заступник[29]. Секретарем Експертної ради є працівник Департаменту податкової політики Мінфіну, який не є членом Експертної ради. Секретар Експертної ради:

– здійснює комплектування та подання документів раді для розгляду;

– проводить роботу з підготовки засідань Експертної ради, формування порядку денного та ведення протоколів засідань;

– не пізніше ніж за 15 робочих днів до початку засідання інформує членів Експертної ради та запрошених осіб про місце і час проведення засідання, надає їм порядок денний та інші відповідні робочі матеріали;

– здійснює підготовку для розміщення в засобах масової інформації відомостей та матеріалів про проведення та про результати засідання Експертної ради;

– проводить інші дії з питань організації роботи Експертної ради.

Основними завданнями Експертної ради є:

– надання рекомендацій та пропозицій щодо необхідності надання узагальнюючих податкових консультацій;

– надання рекомендацій та пропозицій щодо підготовки проєктів відповідних узагальнюючих податкових консультацій Мінфіну[30].

Експертна рада відповідно до покладених на неї завдань:

– опрацьовує узагальнену інформацію про результати практичного застосування законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску та пропозиції щодо необхідності видання узагальнюючих податкових консультацій, що надходять від ДПС України;

– вивчає обставини, що свідчать про неоднозначність окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, інформація

---

[29] Положення про Експертну раду з питань підготовки узагальнюючих податкових консультацій при Міністерстві фінансів України: затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.11.2017 № 948. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0948201-17#n13

[30] Там само.

про які надходить від ДПС, структурних підрозділів Мінфіну, платників податків, народних депутатів України, громадських організацій та асоціацій тощо, з метою визначення питань, які потребують висвітлення в узагальнюючих податкових консультаціях;

– розглядає аналітичні матеріали щодо діяльності окремих платників податків, наданих ними самостійно або контролюючими органами в межах їх компетенції, а також здійснює аналіз положень законодавства, що регулюють сферу діяльності таких платників податків;

– розглядає висновки суду, а також вивчає положення законодавства у разі скасування судом наказу про затвердження узагальнюючої податкової консультації з метою надання рекомендацій та пропозицій щодо розроблення узагальнюючої податкової консультації з урахуванням висновків суду[31].

Експертна рада має право:

– одержувати в установленому порядку від центральних і місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій інформацію, необхідну для виконання покладених на неї завдань;

– запрошувати на засідання та залучати в установленому порядку для підготовки пропозицій та рекомендацій щодо підготовки проєктів відповідних узагальнюючих консультацій народних депутатів України (за їх згодою), депутатів місцевих рад (за їх згодою), працівників міністерств, інших центральних і місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, представників підприємств, установ та організацій (за їх згодою та за погодженням з їх керівниками), представників громадських організацій та асоціацій, незалежних експертів (за їх згодою), інших осіб, які мають необхідні знання та компетенцію щодо питань, які розглядаються Експертною радою (далі – запрошені особи);

– скликати в установленому порядку семінари, конференції, публічні обговорення, проводити інші комунікаційні заходи з питань, що належать до її компетенції;

---

[31] Положення про Експертну раду з питань підготовки узагальнюючих податкових консультацій при Міністерстві фінансів України: затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.11.2017 № 948. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0948201-17#n13

– утворювати профільні робочі групи (підгрупи) з питань, що належать до її компетенції[32].

Основною формою роботи Експертної ради є засідання. Засідання Експертної ради вважається чинним, якщо на ньому присутні більше половини її членів.

Проведення засідання Експертної ради ініціює відповідальний підрозділ Мінфіну у разі потреби, але не рідше одного разу на квартал. Не пізніше ніж за 20 робочих днів до дня засідання Експертної ради відповідальний підрозділ готує для секретаря Експертної ради матеріали, зокрема узагальнену інформацію про результати практичного застосування законодавства з питань оподаткування, з питань сплати єдиного внеску, для їх надання на розгляд членам Експертної ради та особам, які залучені Експертною радою в установленому порядку для підготовки пропозицій та рекомендацій щодо підготовки проєктів відповідних узагальнюючих консультацій[33].

Інформація про дату проведення планового засідання та відповідні робочі матеріали щодо питань, які виносяться на розгляд Експертної ради, надсилаються всім членам Експертної ради не пізніше ніж за 15 робочих днів до його проведення.

Члени Експертної ради опрацьовують надіслані матеріали та не пізніше ніж за 5 робочих днів до планового засідання надсилають секретарю Експертної ради електронною поштою інформацію щодо своєї позиції стосовно підготовки проєкту відповідної узагальнюючої податкової консультації.

Позачергові засідання Експертної ради можуть проводитися за потреби, незалежно від планових засідань, у разі виникнення питань, які потребують негайного вирішення і не можуть бути розглянуті на черговому плановому засіданні. У разі призначення позачергового засідання Експертної ради відповідальний підрозділ може готувати відповідні матеріали в інші строки.

---

[32] Положення про Експертну раду з питань підготовки узагальнюючих податкових консультацій при Міністерстві фінансів України: затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.11.2017 № 948. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0948201-17#n13

[33] Там само.

У разі призначення позачергового засідання Експертної ради інформація про дату його проведення та терміни розгляду робочих матеріалів щодо питань, які виносяться на її розгляд, надсилаються членам Експертної ради та запрошеним особам не пізніше ніж за 2 робочих дні до його проведення.

На своїх засіданнях Експертна рада:

– аналізує та обговорює надані членами Експертної ради та запрошеними особами їх позиції, іншу інформацію, необхідну для прийняття рішення щодо питань, які винесені на її розгляд;

– розробляє рекомендації та пропозиції щодо необхідності надання узагальнюючих податкових консультацій та підготовки проектів таких консультацій;

– приймає інші рішення відповідно до своєї компетенції.

Рекомендації та пропозиції Експертної ради вважаються схваленими, якщо за них проголосувало більш як половина присутніх на засіданні членів Експертної ради. Запрошені на засідання Експертної ради особи, які не є членами Експертної ради, участі у голосуванні при прийнятті рішення не беруть. Рішення приймаються простою більшістю голосів. У разі рівного розподілу голосів вирішальним є голос головуючого на засіданні.

Пропозиції та рекомендації фіксуються у протоколі засідання, який підписується головуючим на засіданні та секретарем Експертної ради. У протокольному рішенні обов’язково зазначається позиція кожного члена та остаточна позиція Експертної ради, схвалена більшістю голосів.

Відповідальний підрозділ Мінфіну впродовж 10 робочих днів з дня затвердження протокольного рішення Експертної ради, яке містить рекомендації та пропозиції щодо підготовки проєктів узагальнюючих податкових консультацій, готує проєкт наказу про затвердження узагальнюючої податкової консультації.

Порядком надання узагальнюючих податкових консультацій встановлено вимоги до структури таких консультацій. Зокрема, узагальнююча податкова консультація має містити:

– тему консультації;

– визначення податку, збору, обов’язкового платежу, питань їх адміністрування, щодо яких надається консультація;

– опис питань, що порушуються;

– посилання на конкретні норми законодавства, щодо яких надається консультація;

– обґрунтування застосування норм законодавства;

– стислий висновок за результатами аналізу щодо практичного застосування норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган[34].

Узагальнююча податкова консультація може містити відповіді на декілька питань, об'єднаних однією темою. За потреби узагальнююча податкова консультація може включати приклади до окремих ситуацій, які можуть мати місце в діяльності платників податків.

Узагальнюючі податкові консультації затверджуються наказом Мінфіну та оприлюднюються на офіційному вебсайті Мінфіну протягом п'яти календарних днів з дня їх надання. Узагальнюючі податкові консультації не є нормативно-правовими актами.

Отже, підготовка узагальнюючих податкових консультацій є достатньо трудомістким процесом, який включає визначену нормативними актами Мінфіну послідовність робіт, що узагальнено в табл. 2.4.

Узагальнююча податкова консультація є чинною до моменту визнання наказу Мінфіну про її затвердження таким, що втратив чинність, або скасування судом такого наказу.

Не може бути притягнуто до відповідальності, зокрема фінансової (штрафні санкції та/або пеня), платника податків (податкового агента та/або його посадову особу), який діяв відповідно до узагальнюючої податкової консультації, за діяння, що містять ознаки податкового правопорушення, зокрема на підставі того, що у подальшому така податкова консультація була змінена або скасована.

[34] Порядок надання узагальнюючих податкових консультацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.09.2017 № 811. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1266-17#Text

Таблиця 2.4

Процес надання узагальнюючих податкових консультацій

Стадія	Визначена послідовність робіт	Відповідальний виконавець	Терміни
1	2	3	4
Організаційно-підготовча	1.Узагальнення інформації про результати практичного застосування законодавства з питань оподаткування чи сплати єдиного внеску та її передача до Мінфіну	ДПС України	
	2. Прийняття рішення про необхідність узагальнюючої податкової консультації	Мінфін України	
	3. Прийняття рішення про засідання Експертної ради	відповідальний підрозділ Мінфіну	
	4. Підготовка для секретаря Експертної ради необхідних матеріалів для їх надання на розгляд членам Експертної ради та особам, які залучені Експертною радою	відповідальний підрозділ Мінфіну	не пізніше ніж за 20 робочих днів до дня засідання Експертної ради
	5. Надання (надсилання) всім членам Експертної ради інформації про дату проведення планового засідання, порядку денного та відповідних робочих матеріалів щодо питань, які виносяться на розгляд Експертної ради	секретар Експертної ради	не пізніше ніж за 15 робочих днів до його проведення
Дослідження	6. Опрацювання отриманих матеріалів та надсилання електронною поштою секретарю Експертної ради інформації щодо своєї позиції стосовно підготовки проекту відповідної узагальнюючої податкової консультації	Члени Експертної ради	інформація надсилається не пізніше ніж за 5 робочих днів до планового засідання
	7. Проведення засідання Експертної ради у встановленому порядку, формування пропозицій та рекомендацій та прийняття інших рішень відповідно до своєї компетенції	Голова (головуючий на засіданні) Експертної ради	
	8. Формування протоколу засідання з зазначенням у протокольному рішенні позиції кожного члена та остаточної позиції Експертної ради	секретар Експертної ради.	

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4
	9. Підготовка проєкту наказу про затвердження узагальнюючої податкової консультації	відповідальний підрозділ Мінфіну	протягом 10 робочих днів з дня затвердження протокольного рішення ради
Завершальна	10. Затвердження наказом Мінфіну узагальнюючої податкової консультації	Мінфін України	
	11. Оприлюднення на офіційному веб-сайті Мінфіну узагальнюючої податкової консультації	відповідальний підрозділ Мінфіну	протягом 5 календарних днів з дня їх надання

Джерело: узагальнено автором за даними[35, 36].

Платник податків може оскаржити до суду наказ про затвердження узагальнюючої податкової консультації, яка, на думку такого платника податків, суперечить нормам або змісту відповідного податку чи збору. У разі скасування судом наказу Мінфіну про затвердження узагальнюючої податкової консультації надається нова податкова консультація з урахуванням висновків суду. В такому разі відповідальний підрозділ може ініціювати позачергове засідання Експертної ради з метою отримання рекомендацій та пропозицій щодо розроблення нової узагальнюючої податкової консультації. Нову узагальнюючу податкову консультацію з урахуванням висновків суду Мінфін опубліковує протягом 30 календарних днів з дня набрання законної сили рішенням суду про скасування наказу про затвердження узагальнюючої податкової консультації.

[35] Порядок надання узагальнюючих податкових консультацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.09.2017 № 811. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1266-17#Text

[36] Положення про Експертну раду з питань підготовки узагальнюючих податкових консультацій при Міністерстві фінансів України: затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.11.2017 № 948. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0948201-17#n13

2.4. Організація надання консультаційних послуг суб'єктами незалежного податкового консультування

Суб'єктами зовнішнього незалежного податкового консультування можуть бути як юридичні особи (аудиторські, консалтингові, юридичні та інші фірми), так і фізичні особи, що провадять незалежну професійну діяльність або ж зареєстровані підприємцями. Особливістю професійної діяльності таких суб'єктів є саморегулювання, однак це законодавчо не встановлено. Основною проблемою залишається відсутність затвердженого Закону України «Про податкове консультування в Україні». Як наслідок, відсутні стандарти, які б встановлювали певні правила, принципи, процедури, норми незалежного податкового консультування, вимоги до податкових консультантів та ін. Однак не можна стверджувати, що відсутність закону, який регулює податкове законодавство, призводить до хаосу. Багато організаційних та методичних питань вирішують громадські організації. Крім того, збільшення попиту на послуги незалежних податкових консультантів сприяє саморегулюванню та розвитку такої підприємницької діяльності.

Незалежний податковий консультант виступає у ролі кваліфікованого посередника між податковим органом та платником податків. На відміну від надання податкових консультацій органами ДПСУ перелік послуг при незалежному податковому консультуванні значно ширший: від роз'яснення податкового законодавства, податкового планування до комплексного податкового обслуговування клієнтів, що включає ведення бухгалтерського (податкового) обліку, представництво інтересів клієнта у податкових, судових та правоохоронних органах. Іншими словами, податкові консультанти пропонують своїм клієнтам (платникам податків) послуги, які допомагають їм своєчасно та якісно виконати свої податкові обов'язки.

У процесі зовнішнього незалежного податкового консультування податковий консультант надає консультацію платнику податків з проблемного питання. Для цього податковому консультанту необхідно проаналізувати і зрозуміти як саму проблему, що виникла перед клієнтом, так і можливі наслідки її вирішення. Тобто податковий консультант повинен допомогти розробити

найбільш корисні рішення, оцінивши наслідки таких рішень. Проте податковий консультант не може відповідати за кінцевий результат, який буде отриманий при реалізації рішення. Адже клієнт, отримавши консультацію, має право або скористатися нею, або зовсім відкинути прийняте рішення і не використовувати його в своїй професійній діяльності.

Незалежне податкове консультування можна визначити як вид підприємницької діяльності з надання замовнику (особі, що консультується) на платній основі послуг, що сприяють належному виконанню платниками податків податкових обов'язків.

Особами, які професійно надають послуги податкового консультування, можуть бути не тільки консультанти з податків і зборів, а і юристи, професійні бухгалтери, аудитори, що володіють необхідними юридичними і економічними знаннями.

Потрібно також розуміти, що консультаційна діяльність з податкового консультування може бути основною, якщо фірма надає тільки консультаційні послуги, або супутніми послугами, що надаються, наприклад, аудиторською фірмою.

Перед замовниками послуг податкового консультування передусім стоїть питання вибору суб'єкта податкового консультування. При цьому варто враховувати імідж консалтингової фірми чи податкового консультанта, професійну компетентність, письмові чи усні відгуки, вартість консультаційних послуг, дотримання етичних норм та інші критерії.

Процес податкового консультування передбачає спільну діяльність консультанта і замовника з метою вирішення проблеми замовника. Від того, наскільки раціонально буде побудований цей процес, залежить якість очікуваних результатів та загалом успішність співпраці сторін. Цей процес має початок (налагоджуються відносини, починається робота) і закінчення. Процес консультування зручно розглядати в розрізі окремих стадій, однак треба чітко усвідомлювати, що зміст кожної стадії може різнитись залежно від особливостей досліджуваного питання, моделей консультування тощо. Найбільш типовою є така послідовність:

І. Організаційно-підготовча стадія. Перш ніж проводити зустрічі з консультантами, замовнику необхідно усвідомити наявність проблеми та необхідності її вирішення. Стадія підготовки

включає: перші контакти, попереднє обговорення сторонами сутності проблеми та шляхів її вирішення, обговорення того, чим консультант може допомогти, досягнення сторонами згоди про співпрацю з метою більш детального вивчення проблеми та пошуку оптимальних шляхів її вирішення, прояснення ролей консультанта та клієнта, підготовку плану роботи на підставі попереднього аналізу проблеми, переговори та заключення договору. На цьому етапі призначаються відповідальні консультанти.

II. Стадія дослідження. Початковою метою цієї стадії є детальне та глибоке вивчення проблеми, що стоїть перед клієнтом; виявлення факторів, що впливають на проблему; збір, обробка та підготовка необхідної інформації для прийняття рішення щодо вирішення проблеми замовника. У консультанта постійно існує ризик прийняти неправильне рішення під впливом різноманітних факторів, пропустити суттєву інформацію та ін. Уникнути цього допоможуть професійні знання, досвід, вміння аналізувати.

Ця стадія включає також вироблення альтернативних рішень та їх оцінку, розробку плану здійснення змін та подання пропозицій клієнту для ухвалення остаточного рішення. Важливо розробити стратегію та тактику змін, план-графік робіт чи послідовність дій щодо вирішення проблеми, а також правила, процедури, регламенти, бюджети та іншу організаційно-нормативну документацію.

III. Завершальна стадія (результативна). На цій стадії проводяться заходи щодо вирішення проблеми відповідно до плану-графіка робіт, організаційно-нормативної документації; передаються інструментарій та методики, забезпечується їх використання; коригуються у разі потреби рішення, рекомендації, план дій тощо; здійснюється контроль за виконанням проєкту та досягненням необхідних результатів. На завершальній фазі відбувається оцінка зробленого та порівняння фактично отриманих результатів з бажаними, аналіз масштабів відхилень та причин їх виникнення. Здійснюється розробка додаткових коригувальних заходів та їх здійснення у разі потреби.

Зміст процесу податкового консультування на всіх трьох стадіях залежний від моделей податкового консультування. Моделі податкового консультування досить детально дослідив у своїй праці Ф. П. Ткачик[37]. Автор виділяє такі моделі консультування:

1. Експертна модель консультування. За цієї 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 у 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 у цьому випадку керується в основному фактами, які йому надає клієнт, і баченням проблеми останнім. До переваг експертної моделі автор відносить економічність щодо тимчасових витрат як для клієнта, так і для консультанта, до недоліків – обмеженість консультанта тими вибірковими фактами, які надав йому клієнт, а також відсутність гарантій того, що клієнт правильно зрозумів і реалізував усі рекомендації консультанта[38].

2. Проєктна модель консультування. За цієї 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 проєктів, управління груповою роботою; розробка і впровадження способів збору і обробки висловлених ідей, оцінок, суджень, пропозицій,

[37] Ткачик Ф. П. Податкове консультування: навчальний посібник. Тернопіль: Вектор, 2015. С. 200–202.
[38] Там само.

представлення результатів проєктування. 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 проєкту. Ця модель використовується для тих рішень, реалізація яких досить проста у виконанні, не вимагає серйозних коригувань у ході виконання і особливої компетенції виконавців. Перевага цієї моделі полягає в тому, що в консультанта є можливість детальної діагностики проблеми. Однак, як і в експертній моделі, з ряду недоліків є ймовірність того, що клієнт не досить добре зрозуміє запропонований консультантом варіант і йому може не вистачити певних ресурсів, зокрема і компетенції, щоб правильно реалізувати рішення[39].

3. Процесна модель податкового консультування. У процесі надання консультаційних послуг клієнт активно взаємодіє з консультантом у рамках заходів і процедур, запропонованих ним, висловлює свої ідеї, міркування, пропозиції, спільно з консультантом здійснює аналіз проблем і приймає рішення на всіх етапах проєкту. У цій моделі клієнт і консультант спільно працюють протягом усього 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 проєктах 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 пропоноване рішення, оскільки сам бере безпосередню участь у його розробці та впровадженні. Негативною стороною процесної моделі є великі часові, фізичні та фінансові витрати клієнта[40].

---

[39] Ткачик Ф. П. Податкове консультування: навчальний посібник. Тернопіль: Вектор, 2015. С. 200–202.

[40] Там само.

4. 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. У процесі навчальної моделі податковий консультант підготовлює базис для виникнення ідей, а також передає прийоми і способи вирішення завдань. Перевагою цієї моделі може слугувати ґрунтовний підхід до виявлення окресленої проблематики, недоліком – домінування не завжди апробованих теоретичних домінант[41].

Окремо зупинимось на заключенні договору з надання послуг податкового консультування. У цивільному законодавстві України відсутнє поняття договору про надання консультаційних послуг, проте Цивільний кодекс України (далі – ЦКУ) визначає поняття договору про надання послуг. Відповідно до ЦКУ за договором про надання послуг одна сторона (виконавець) зобов'язується за завданням другої сторони (замовника) надати послугу, яка споживається в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності, а замовник зобов'язується оплатити виконавцеві зазначену послугу, якщо інше не встановлено договором.

Глава 63 Цивільного кодексу України не містить спеціальних положень про істотні умови договору про надання послуг, зокрема консультаційних.

Відповідно до ст. 638 ЦКУ договір є укладеним, якщо сторони в належній формі досягли згоди з усіх істотних умов договору. Істотними умовами договору є умови про предмет договору, умови, що визначені законом як істотні або є необхідними для договорів цього виду, а також усі ті умови, щодо яких за заявою хоча б однієї зі сторін має бути досягнуто згоди.

Цивільне законодавство України не містить особливих правил щодо форми договору про надання консультаційних послуг. Відповідно до частин І, 2 статті 639 ЦКУ договір може бути

[41] Ткачик Ф. П. Податкове консультування: навчальний посібник. Тернопіль: Вектор, 2015. С. 200–202.

укладений у будь-якій формі, якщо вимоги щодо форми договору не встановлені законом.

Якщо брати до уваги загальні положення ЦКУ про форму договору, то договір про надання консультаційних послуг може укладатись як в усній, так і в письмовій формі. Проте з урахуванням особливостей предмета договору про надання консультаційних послуг його доречно укладати саме в письмовій або іншій доступній для сприйняття формі. Дедалі частіше під час укладання договорів про надання консультаційних послуг сторонами як форма договору використовується електронна форма. Особливістю укладення договорів про надання консультаційних послуг є використання телекомунікаційних мереж шляхом обміну електронною інформацією, виключаючи при цьому взаємодію сторін.

З урахуванням загальних положень цивільного законодавства щодо істотних умов договору та особливостей договору про надання консультаційних послуг, його істотними умовами повинні бути: предмет договору про надання консультаційних послуг, строк договору про надання консультаційних послуг та ціна консультаційних послуг.

Важливо також розуміти, що договір може бути на одноразову консультацію, абонентський чи проєктний договір.

Взаємини між клієнтом та консультантом (консалтинговою фірмою) можуть бути оформлені *договором на разову консультацію*. Предметом договору при цьому може бути чітко визначено зміст консультації, тобто, яку проблему (питання) хоче обговорити клієнт. *Абонентський договір* – це тривалий договір, коли, крім разових консультаційних послуг, консультант (консалтингова фірма) може взяти на себе такі види послуг, як обслуговування клієнтів на різноманітних умовах, ведення справ платника податків, пов’язаних з оподаткуванням, податкове представництво тощо. Цей договір укладається на певний період часу, впродовж якого клієнт, як правило, може отримувати усні та письмові консультації, зокрема й по телефону, а також отримувати письмові роз’яснення щодо поставлених у письмовому вигляді питань. *Проєктний договір* укладають на консультаційний проєкт (обмежений у часі цілеспрямований комплекс заходів, яких вживає консультант (консалтингова фірма) на встановлених договором умовах для вирішення проблем клієнта).

2.5. Організація внутрішнього податкового консультування

Внутрішнє податкове консультування передбачає формування консультаційних відділів (служб) на підприємстві, або ж введення до штату посади консультанта з податків і зборів. У цьому контексті Мінсоцполітики у листі від 07.02.2019 № 21/0/191-19 зазначає, що у Класифікаторі професій передбачено назви посад «Консультант» з кодом 2419.2 (професійне угрупування «Професіонали у сфері маркетингу, ефективності господарської діяльності, раціоналізації виробництва, інтелектуальної власності та інноваційної діяльності»), «Аудитор» та «Консультант з податків і зборів» з кодом 2411.2 (професійне угрупування «Аудитори та кваліфіковані бухгалтери»). Класифікатором професій також передбачено правила розширення (уточнення) назв посад (професій). За наявності у користувача потреби в розширенні назв посад (професій) можуть використовуватись терміни і слова, які уточнюють місце роботи, виконувані роботи, сферу діяльності за умови дотримання лаконічності викладу. Під час утворення розширених назв посад (професій) зберігається код базової посади (професій). Отже, від зазначених назв посад можуть утворюватися назви «Консультант у сфері оподаткування та бухгалтерського обліку» (код 2419.2), «Аудитор у сфері оподаткування та бухгалтерського обліку» (код 2411.2) та «Консультант з податків і зборів та бухгалтерського обліку» (код 2411.2).

Консультант з податків та зборів (служба податкового консультування) надає консультаційні послуги з питань оподаткування, виробляє податкову політику компанії, здійснює податкове планування, оптимізує оподаткування.

Основними перевагами внутрішніх консультантів, порівняно з зовнішніми незалежними, є, звичайно, доступність консультантів у будь-який час для будь-якого підрозділу; глибоке знання всіх нюансів внутрішніх справ організації, стилю роботи та управління, культури та політики. Однак варто враховувати, що у підприємства збільшуються постійні витрати на утримання консультантів.

Згідно з Кваліфікаційною характеристикою консультант з податків і зборів повинен виконувати певні трудові завдання та обов'язки, а саме:

1. Здійснювати консультаційні послуги фізичним і юридичним особам, незалежно від форм власності та організаційно-правових форм з питань застосування законодавства щодо податків і зборів.

2. Надавати необхідні рекомендації щодо визначення бази оподаткування, розрахунку податків і зборів, використання пільг окремими платниками податків і зборів відповідно до чинного законодавства, дотримання встановленого порядку нарахування та сплати податків і зборів.

3. Розробляти варіанти організації оподаткування щодо специфіки діяльності юридичних та фізичних осіб, інформувати їх про зміни в законодавстві щодо податків і зборів, надавати роз'яснення щодо практичного застосування відповідних законодавчих та нормативно-правових актів, сприяти правильному нарахуванню та повній сплаті податків і зборів.

4. Здійснювати моніторинг змін у відповідному законодавстві, консультувати щодо прав та обов'язків платників податків і зборів, представляти інтереси юридичних та фізичних осіб в органах, що займаються контролем за нарахуванням та сплатою податків і зборів, та судових органах.

– Консультант з податків і зборів повинен знати:

– Конституцію України;

– законодавство України про підприємницьку діяльність;

– основи адміністративного, господарського, цивільного та трудового права;

– законодавчі та нормативні акти з питань нарахування та сплати податків і зборів юридичними та фізичними особами;

– порядок ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;

– порядок ведення податкового обліку та складання звітності;

– порядок нарахування, сплати та складання звітності по зборах та інших обов'язкових платежах;

– питання проведення уповноваженими органами перевірок з питань податків і зборів; основи економіки та організації праці;

– технічні засоби реєстрації й обробки інформації;

– етику ділового спілкування.

До кваліфікаційних вимог віднесено:

– повну вищу освіту (магістр, спеціаліст);

– стаж роботи за фахом економіста, аудитора, бухгалтера, юриста не менше 5 років;

– післядипломну освіту в галузі оподаткування та зборів з отриманням сертифікату.

Конкретний перелік посадових обов'язків визначається посадовими інструкціями працівників.

У таблиці 2.5 наведено порівняльну характеристику зовнішнього та внутрішнього податкового консультування.

Таблиця 2.5

Порівняльна характеристика зовнішнього та внутрішнього податкового консультування

Критерій для порівняння	**Вид податкового консультування**			
	Зовнішнє державне		**Незалежне зовнішнє**	**Внутрішнє**
	МФУ	**Податкові органи**		
1	**2**	**3**	**4**	**5**
Характер консультування	Зовнішнє	Зовнішнє	Зовнішнє	Внутрішнє
Суб'єкт податкового консультування	центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (Мінфін України)	центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику (ДПСУ), (територіальний орган ДПСУ), державні податкові інспекції (ДПІ)	юридичні особи (аудиторські, консалтингові, інші фірми), фізособи – підприємці фізособи, які провадять незалежну професійну діяльність	відділ (служба) податкового консультування в структурі підприємств, штатні працівники підприємства
Вид консультації стосовно замовника	Узагальнююча консультація	Індивідуальна консультація	Індивідуальна консультація	Індивідуальна консультація

Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4	5
Вартість послуг	Безоплатні	Безоплатні	Платні залежно від умов договору	У межах нарахованої заробітної плати
Форма надання консультації	Електронна	Електронна Паперова Усна	Електронна Паперова Усна	Електронна Паперова Усна
Підстава для надання консультації в електронній чи паперовій формі	Прийняття рішення про необхідність узагальнюючої податкової консультації	Звернення платника податків встановленої форми	Заключення договору (усного чи письмового)	Консультації надаються в будь-якій формі в межах виконання посадових обов’язків
Підстава для надання консультації в усній формі	Не надається	Звернення в телефонному режимі, особистий прийом		
Відповідальність за неякісне надання податкової консультації	Не передбачено	Застосування до винної посадової (службової) особи контролюючого органу дисциплінарного стягнення	Відповідно до умов договору	Дисциплінарна відповідальність (догана, звільнення)
Відповідальність за відмову в наданні податкової консультації			Немає (якщо інше не передбачено умовами договору)	

Джерело: розроблено автором.

2.6. Особливості організації первинного фінансового моніторингу суб'єктами податкового консультування

Під впливом сучасних економічних викликів залишається актуальним питання щодо організації та проведення первинного фінансового моніторингу суб'єктами податкового консультування. У цьому контексті слід зазначити, що ситуація, за якої суб'єкти надання відповідних послуг зобов'язані контролювати діяльність клієнта в межах отриманої інформації та повідомляти про порушення, не нова для України та більшості зарубіжних країн. Адже така процедура і раніше застосовувалася в юридичній практиці щодо нотаріусів, адвокатів та ін.

Правові засади організації та проведення фінансового моніторингу визначає Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» (далі – Закон № 361-IX)[42], який набрав чинності 28.04.2020. У цьому Законі фінансовий моніторинг визначають як сукупність заходів, що вживаються суб'єктами фінансового моніторингу у сфері запобігання та протидії, що включають проведення державного фінансового моніторингу та первинного фінансового моніторингу.

Зазначаючи про систему фінансового моніторингу, насамперед маємо на увазі його суб'єктів, які поділяються на два рівні: державний та первинний (рис. 2.6).

Особливою групою серед суб'єктів первинного фінансового моніторингу є спеціально визначені суб'єкти (крім осіб, які надають послуги в рамках трудових правовідносин), до яких віднесено і суб'єктів господарювання, що здійснюють консультування з питань оподаткування.

---

[42] Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 6 грудня 2019 р. № 361-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text

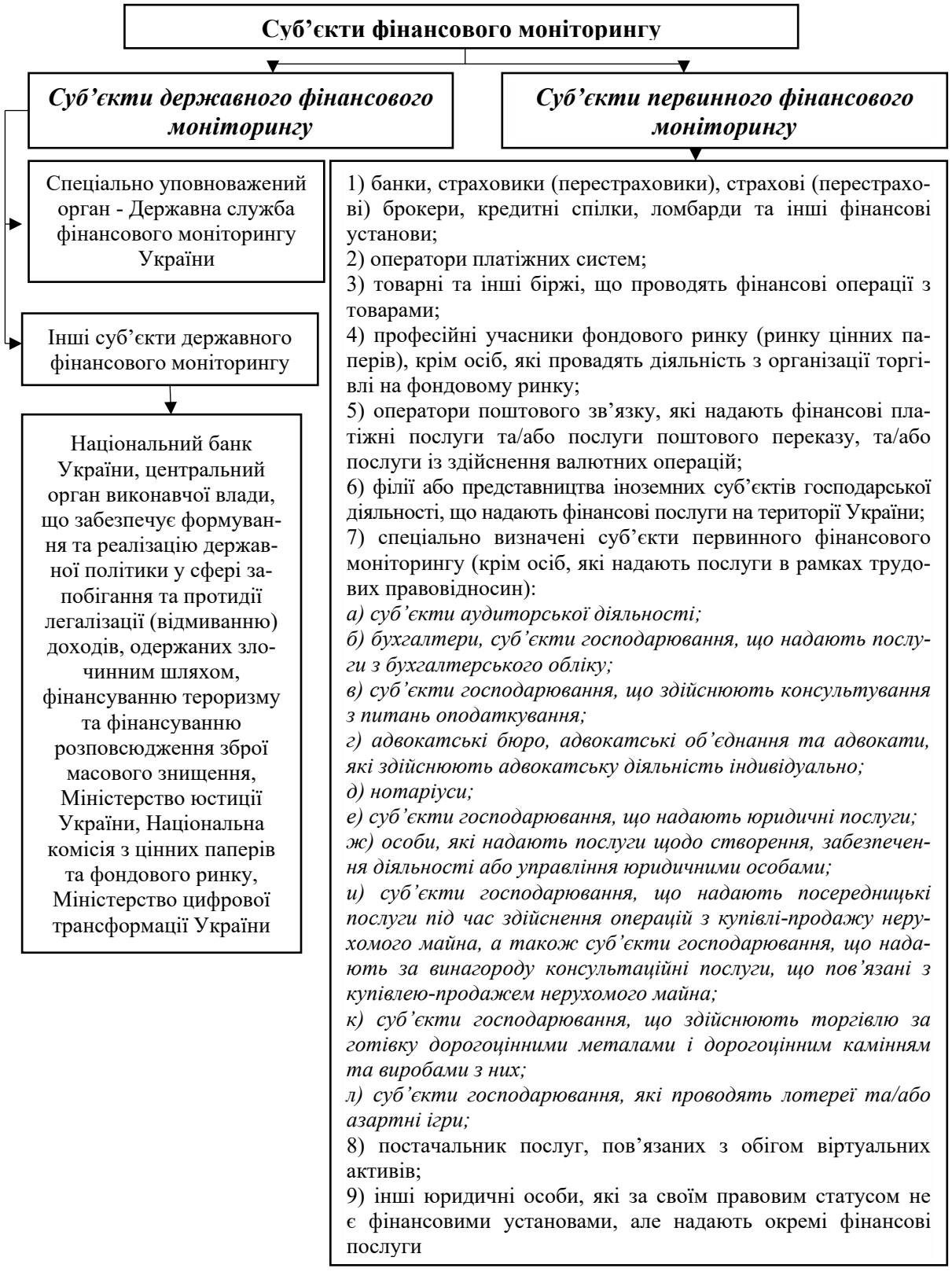


Рис. 2.6. Суб'єкти фінансового моніторингу

Джерело: узагальнено автором за даними[43].

[43] Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 6 грудня 2019 р. № 361-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text

Насамперед важливо усвідомлювати, що не всі суб'єкти податкового консультування є одночасно і суб'єктами первинного фінансового моніторингу. Адже в Законі № 361-IX йдеться лише про суб'єктів господарювання. Перелік суб'єктів господарювання міститься в ст. 55 Господарського кодексу України та включає:

1) господарські організації – юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до цього Кодексу, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;

2) громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці[44].

Отже, коли йдеться про податкове консультування, то суб'єктами первинного фінансового моніторингу є лише юридичні та фізичні особи – підприємці, які такі послуги надають. Якщо ж фізична особа провадить незалежну професійну діяльність з податкового консультування, то вона не належить до суб'єктів первинного фінансового моніторингу. Це стосується і консультантів з податків і зборів, які надають підприємству послуги з податкового консультування відповідно до своєї посади як наймані працівники. В таблиці 2.6 узагальнено інформацію щодо того, які суб'єкти податкового консультування належать до суб'єктів первинного фінансового моніторингу.

Важливим є усвідомлення обов'язків, пов'язаних із проведенням первинного фінансового моніторингу, механізму їх реалізації, а також відповідальності суб'єктів господарювання, що здійснюють консультування з питань оподаткування. Обов'язків таких суб'єктів у ст. 8 Закону № 361-IX налічується тридцять, однак для суб'єктів господарювання, що здійснюють

[44] Господарський кодекс України від 16.01.2003 436-IV. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15

консультування з питань оподаткування, їх можна умовно узагальнити в такі основні напрями:

– стати на облік в Державній службі фінансового моніторингу України (далі – Держфінмоніторингу);

– забезпечувати належну організацію та проведення первинного фінансового моніторингу і застосування ризик-орієнтовного підходу;

– повідомляти Держфінмоніторинг про підозрілі фінансові операції клієнтів та іншу інформацію, передбачену законодавством. Зокрема, це стосується інформації, яка має відношення до відмивання коштів, фінансування тероризму, фінансування розповсюдження зброї масового знищення та ін.

Таблиця 2.6

Суб'єкти податкового консультування та їх визнання суб'єктами первинного фінансового моніторингу

Суб'єкти податкового консультування	**Суб'єкти первинного фінансового моніторингу**
Органи ДПС України	–
Суб'єкти господарювання – юридичні особи	+
Суб'єкти господарювання – фізичні особи	+
Фізичні особи, що провадять незалежну професійну діяльність	–
Фізичні особи, які є найманими працівниками (консультанти з податків і зборів на підприємстві)	–

Джерело: узагальнено автором за даними[45].

[45] Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 6 грудня 2019 р. № 361-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text

Щодо механізму реалізації вказаних та інших передбачених у ст. 8 Закону № 361-IX обов'язків, то з 1 січня 2021 р. Постановою Кабінету міністрів України від 9 вересня 2020 р. № 850[46] введено в дію:

– Порядок подання інформації для взяття на облік (зняття з обліку / поновлення на обліку) суб'єктів первинного фінансового моніторингу, реєстрації та подання суб'єктами первинного фінансового моніторингу Державній службі фінансового моніторингу інформації про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, іншої інформації, що може бути пов'язана з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванням тероризму та фінансуванням розповсюдження зброї масового знищення;

– Порядок ведення Державною службою фінансового моніторингу обліку інформації про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу;

– Порядок ведення Державною службою фінансового моніторингу обліку суб'єктів первинного фінансового моніторингу.

У вказаних Порядках оновлено процедури: подання інформації для взяття на облік (зняття з обліку) суб'єктів первинного фінансового моніторингу та інформації про фінансові операції, що підлягають моніторингу; ведення Держфінмоніторингом обліку суб'єктів первинного фінансового моніторингу та наданої ними інформації.

У подальшому Мінфін України своїм Наказом від 04.06.2021 № 322 «Про затвердження порядку обміну інформацією з питань фінансового моніторингу»[47] затвердило Порядок створення особистого кабінету суб'єкта первинного фінансового моніторингу та доступу до е-кабінету системи фінансового моніторингу та Порядок інформаційної взаємодії суб'єктів первинного фінансового

[46] Деякі питання організації фінансового моніторингу: постанова Кабінету Міністрів України від 9 вересня 2020 р. № 850. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/850-2020-%D0%BF#Text

[47] Про затвердження порядку обміну інформацією з питань фінансового моніторингу: наказ Міністерства фінансів України від 04.06.2021 № 322. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1035-21#Text

моніторингу та Державної служби фінансового моніторингу України. Найбільш прогресивними новаціями цих порядків є те, що суб'єкти первинного фінансового моніторингу, зокрема і податкові консультанти, подаватимуть інформацію до єдиної інформаційної системи Держфінмоніторингу та здійснюватимуть інформаційний обмін в електронній формі з використанням особистого кабінету або прикладного програмного інтерфейсу. Однак вони наберуть чинності у перший понеділок четвертого місяця після припинення чи скасування воєнного стану.

Нині ж суб'єкти первинного фінансового моніторингу зобов'язані надавати необхідну інформацію відповідно до вимог чинних нормативно-правових актів, зокрема Інструкції щодо заповнення форм обліку та подання інформації, пов'язаної зі здійсненням фінансового моніторингу[48] та Порядку електронної взаємодії суб'єктів первинного фінансового моніторингу та Державної служби фінансового моніторингу України[49], які не повною мірою враховують зміни, внесені Законом № 361.

У частині порядку взяття на облік спеціально визначених суб'єктів первинного фінансового моніторингу (юридичних осіб), зокрема і тих, що здійснюють консультування з питань оподаткування, то такі суб'єкти повинні стати на облік шляхом подання Держфінмоніторингу інформації, необхідної для взяття їх на облік, протягом трьох робочих днів з дати призначення працівника, відповідального за проведення фінансового моніторингу, але не пізніше дня проведення першої фінансової операції (дати встановлення ділових відносин з клієнтом). Якщо ж йдеться про спеціально визначених суб'єктів, що провадять свою діяльність одноособово, без утворення юридичної особи, то вони стають на облік у

[48] Інструкція щодо заповнення форм обліку та подання інформації, пов'язаної із здійсненням фінансового моніторингу: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.01.2016 № 24. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0241-16#Text

[49] Порядок електронної взаємодії суб'єктів первинного фінансового моніторингу та Державної служби фінансового моніторингу України: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.11.2015 № 1085. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1593-15#Text

Держфінмоніторингу не пізніше дня проведення першої фінансової операції (дати встановлення ділових відносин з клієнтом)[50].

Основна інформація про суб'єкта первинного фінансового моніторингу вноситься до Форми обліку суб'єкта первинного фінансового моніторингу ф. № 1-ФМ. При наданні Держфінмоніторингом повідомлень про результати обробки ф. № 1-ФМ формується Повідомлення про результати обробки форми обліку суб'єкта первинного фінансового моніторингу ф. № 3-ФМ[51].

Особливу увагу варто звернути на організацію роботи з проведення первинного фінансового моніторингу суб'єктами господарювання – юридичними особами, які здійснюють податкове консультування. Як бачимо з табл. 2.7, вони повинні призначити працівника, відповідального за проведення фінансового моніторингу (далі – відповідальний працівник), а також здійснювати й інші організаційні заходи. Зокрема, розробити, впровадити та оновлювати правила фінансового моніторингу, програми проведення первинного фінансового моніторингу та інші внутрішні документи з питань фінансового моніторингу. Усі ці внутрішні документи розробляються з урахуванням вимог законодавства, результатів національної оцінки ризиків та оцінки ризиків, притаманних діяльності суб'єктів первинного фінансового моніторингу. Відповідно і мета, з якою розробляються та впроваджуються внутрішні документи, полягає у двох аспектах: забезпечення ефективного управління ризиками та запобігання використанню послуг суб'єктів первинного фінансового моніторингу для легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування

[50] Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 6 грудня 2019 р. № 361-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text

[51] Порядок подання інформації для взяття на облік (зняття з обліку/поновлення на обліку) суб'єктів первинного фінансового моніторингу, реєстрації та подання суб'єктами первинного фінансового моніторингу Державній службі фінансового моніторингу інформації про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, іншої інформації, що може бути пов'язана з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванням тероризму та фінансуванням розповсюдження зброї масового знищення: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 9 вересня 2020 р. № 850. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/850-2020-%D0%BF#Text

розповсюдження зброї масового знищення. Цілком логічно, що ризики, притаманні таким суб'єктам первинного фінансового моніторингу, як банки та податкові консультанти чи адвокати, є істотно різними, а тому оцінювати їх також необхідно у різний спосіб[52]. Саме ризик-орієнтований підхід та оцінка ризиків, притаманних діяльності різних суб'єктів первинного фінансового моніторингу, має стати актуальним напрямом дослідження.

Таблиця 2.7

Облік суб'єктів первинного фінансового моніторингу, які здійснюють консультування з питань оподаткування, в Держфінмоніторингу

Суб'єкт первинного фінансового моніторингу	Передумова для взяття на облік у Держфін-моніторингу	Терміни подачі інформації для взяття на облік	Відповідальність за неподачу інформації для взяття на облік
Суб'єкти господарювання – юридичні особи, які здійснюють податкове консультування	подання Держфін-моніторингу інформації, необхідної для взяття на облік	протягом трьох робочих днів з дати призначення працівника, відповідального за проведення фінансового моніторингу, але не пізніше дня проведення першої фінансової операції (дати встановлення ділових відносин з клієнтом)	не передбачено
Суб'єкти господарювання – фізичні особи, які здійснюють податкове консультування		не пізніше дня проведення першої фінансової операції (дати встановлення ділових відносин з клієнтом)	не передбачено

Джерело: узагальнено автором за даними[53].

[52] Єфімов О. Фінансовий моніторинг: нюанси організації на підприємстві. *Все про бухгалтерський облік.* 2020. № 70. С. 37–39.

[53] Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 6 грудня 2019 р. № 361-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text

Основний тягар з організації первинного фінансового моніторингу у суб'єкта господарювання – юридичної особи, який здійснює консультування з питань оподаткування, лежить на відповідальному працівнику. Такий працівник, відповідно до законодавства, під час виконання функцій з питань проведення фінансового моніторингу незалежний у своїй діяльності, підзвітний тільки керівнику і зобов'язаний не менше одного разу письмово звітуватись перед керівником про виявлені фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, та заходи, вжиті для: забезпечення проведення первинного фінансового моніторингу; розроблення та оновлення внутрішніх документів з питань фінансового моніторингу; підготовки персоналу шляхом проведення освітньої та практичної роботи. При цьому суб'єкт первинного фінансового моніторингу повинен повідомляти Держфінмоніторинг про призначення чи звільнення відповідального працівника; призначення особи, яка тимчасово буде виконувати обов'язки відповідального працівника у разі його відсутності; зміну відомостей про суб'єкта первинного фінансового моніторингу та/або відповідального працівника чи особу, яка тимчасово виконує його обов'язки; припинення та/або поновлення діяльності суб'єкта. Відповідно до ст. 9 Закону № 361-IX відповідальний працівник призначається за посадою на рівні керівництва господарюючого суб'єкта, повинен мати бездоганну ділову репутацію та відповідати кваліфікаційним вимогам, встановленим Держфінмоніторингом. Щодо бездоганної ділової репутації, то в ст.1 Закону № 361-IX вказано, що – це «сукупність підтвердженої інформації про фізичну особу, що дає можливість зробити висновок про відсутність встановлених протягом останніх трьох років (якщо інший строк не встановлено спеціальним законом, що регулює діяльність суб'єкта первинного фінансового моніторингу) компетентними органами або судом порушень вимог законодавства про запобігання та протидію, законодавства про фінансові послуги та законодавства про запобігання корупції, а також про відсутність судимості за злочини проти громадської безпеки, злочини проти власності, злочини у сфері господарської

діяльності, злочини у сфері використання електронно-обчислювальних машин (комп'ютерів), систем та комп'ютерних мереж і мереж електрозв'язку та злочини у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг, яка не знята або не погашена в установленому законом порядку»[54]. А от в частині кваліфікаційних вимог встановлено, що накази Мінфіну України, якими вони були затверджені, втратили чинність, але не замінені іншими.

Отже, основними етапами організації первинного фінансового моніторингу суб'єктами податкового консультування є постановка їх на облік, призначення відповідальної особи за здійснення фінмоніторингу, розробка, затвердження та оновлення відповідних внутрішніх документів. Належна організація первинного фінансового моніторингу сприятиме його проведенню на належному рівні. При цьому відповідальність за таку організацію покладається на керівника та відповідального працівника.

Ключовою проблемою для податкових консультантів – суб'єктів первинного фінансового моніторингу є усвідомлення, яку ж саме інформацію про операції клієнтів слід повідомляти Держфінмоніторингу. В основному така інформація стосується підозрілих фінансових операцій або спроб їх проведення незалежно від суми, на яку вони проводяться. Саме про такі операції суб'єкти первинного фінансового моніторингу повинні повідомляти негайно після виникнення підозри або достатніх підстав для підозри, а також надавати обґрунтовані висновки, копії документів та іншу інформацію, на основі яких сформовано підозру, та додаткову інформацію на запити спеціально уповноваженого органу. Тут важливо усвідомлювати сутність понять «фінансові операції» та «підозрілі фінансові операції» відповідно до чинного законодавства (таблиця 2.8).

[54] Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 6 грудня 2019 р. № 361-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text

Таблиця 2.8

Сутність та особливості визначення підозрілих фінансових операцій суб'єктами первинного фінансового моніторингу, які здійснюють консультування з питань оподаткування

Найменування поняття	Сутність поняття
Фінансова операція	будь-які дії щодо активів клієнта, вчинені за допомогою суб'єкта первинного фінансового моніторингу або про які стало відомо суб'єктам первинного фінансового моніторингу, зазначеним у підпунктах «а»–«д» пункту 7 частини другої статті 6 цього Закону, у рамках ділових відносин з клієнтом (ст. 1)
Підозріла фінансова операція	фінансові операції або спроба їх проведення незалежно від суми, на яку вони проводяться, вважаються підозрілими, якщо суб'єкт первинного фінансового моніторингу має підозру або має достатні підстави для підозри, що вони є результатом злочинної діяльності або пов'язані чи стосуються фінансування тероризму або фінансування розповсюдження зброї масового знищення (ст. 21)
Особливості визначення підозрілих фінансових операцій	При визначенні того, чи є підозрілою фінансова операція або діяльність, суб'єкт первинного фінансового моніторингу враховує типологічні дослідження, підготовлені спеціально уповноваженим органом та оприлюднені ним на своєму вебсайті, а також рекомендації суб'єктів державного фінансового моніторингу (ст. 21)

Джерело: *Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 6 грудня 2019 р. № 361-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text*

Для визначення того, чи є підозрілою фінансова операція або діяльність, податковий консультант повинен враховувати типологічні дослідження, а також рекомендації, підготовлені Держфінмоніторингом. Такі типологічні дослідження розміщені на офіційному сайті Держфінмоніторингу. Зокрема, одним з останніх є типологічне дослідження «Актуальні методи, способи,

інструменти легалізації (відмивання) злочинних доходів та фінансування тероризму (сепаратизму)», затверджене наказом Держфінмоніторингу від 20.12.2021 № 146[55].

У дослідженні наведено результати вивчення питань, пов'язаних із виявленням, розкриттям та розслідуванням актуальних схем легалізації (відмивання) злочинних доходів та фінансування тероризму (сепаратизму), розкрито зміст і характеристику різних схем відмивання доходів та вчинення інших злочинів. Висвітлено методи, способи та інструменти легалізації (відмивання) злочинних доходів та фінансування тероризму (сепаратизму), індикатори виявлення учасників протиправних схем. Визначена важлива роль застосування ризикоорієнтованого підходу з метою стримування вищевказаних злочинів.

Зробимо акцент на тому, що законодавством встановлено досить «жорстку відповідальність» за порушення правил як організації, так і проведення первинного фінансового моніторингу, що звичайно має спонукати податкових консультантів та інших суб'єктів первинного фінансового моніторингу діяти за такими правилами. Йдеться про такі заходи впливу, як: письмове застереження; анулювання ліцензії та/або інших документів, що надають право на здійснення діяльності, з провадженням якої в особи виникає статус суб'єкта первинного фінансового моніторингу; покладення на суб'єкта первинного фінансового моніторингу обов'язку відсторонення від роботи посадової особи такого суб'єкта первинного фінансового моніторингу; укладення письмової угоди із суб'єктом первинного фінансового моніторингу про врегулювання наслідків вчинення порушення законодавства у сфері запобігання та протидії, а також про суттєві штрафи.

Отже, економічні реалії полягають у тому, що, з одного боку, податкове консультування спрямоване на допомогу платникам

---

[55] Типологічне дослідження «Актуальні методи, способи, інструменти легалізації (відмивання) злочинних доходів та фінансування тероризму (сепаратизму)»: затв. наказом Державної служби фінансового моніторингу України від 20.12.2021 № 146. URL: https://fiu.gov.ua/assets/userfiles/411/%D0%A2%D0%B8%D0%BF%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B3%20%D0%94%D0%A1%D0%A4%D0%9C%D0%A3/Typology%202021.pdf

податків та повинно орієнтуватись саме на їхні інтереси у питаннях оподаткування, а з іншого – законодавчо встановлена жорстка відповідальність спеціально визначених суб'єктів первинного фінансового моніторингу (зокрема, і податкових консультантів) за недотримання правил такого моніторингу.

Висновки

Організація податкового консультування має бути такою, щоб забезпечити мінімальний шлях збирання й обробки інформації та максимальну ефективність праці виконавців на всіх його стадіях: організаційно-підготовчій, дослідження, завершальній (результативній). Основними складовими предмета організації податкового консультування є: процес податкового консультування; праця податкових консультантів (інших відповідальних за формування податкової консультації працівників); забезпечення податкового консультування. На порядок організації податкового консультування впливають різноманітні критерії (суб'єкт податкового консультування; сутність поставленого завдання клієнтом; форма власності, організаційно-правова форма, характер діяльності, структура замовника податкової консультації та ін.), які зумовлюють особливий зміст стадій податкового консультування.

Контрольні запитання

1. Дайте визначення поняття «організація податкового консультування». Вкажіть складові предмета організації податкового консультування та розкрийте зв'язок між ними.
2. Які існують стадії процесу податкового консультування? Розкрийте їх зміст.
3. Які джерела вхідної інформації використовуються в процесі надання податкових консультацій?
4. Назвіть носії облікової інформації та дайте їм характеристику.
5. Опишіть базові аспекти консультаційно-інформаційної роботи органів ДПС України.
6. Який порядок роботи податкових органів з розгляду звернень платників податків?

7. Вкажіть послідовність робіт із формування індивідуальних податкових консультацій у паперовій чи електронній формі. Наведіть структуру індивідуальної податкової консультації.

8. Які завдання, права та порядок роботи Експертної ради з питань підготовки узагальнюючих податкових консультацій?

9. Вкажіть послідовність робіт із формування узагальнюючих податкових консультацій. Наведіть структуру узагальнюючої податкової консультації.

10. Розкрийте наслідки застосування узагальнюючих та індивідуальних податкових консультацій.

11. Яка послідовність робіт на всіх стадіях зовнішнього незалежного податкового консультування?

12. Назвіть основні умови договору про надання послуг з податкового консультування.

13. Які моделі податкового консультування ви знаєте? Наведіть їх характеристику.

14. Розкрийте специфіку роботи внутрішніх консультантів з податків і зборів.

15. Вкажіть порядок організації роботи з проведення фінансового моніторингу суб'єктами податкового консультування.

Тестові завдання

1. Складовими предмета організації податкового консультування є:

а) процес податкового консультування;

б) праця податкових консультантів;

в) забезпечення податкового консультування;

г) усі наведені відповіді правильні.

2. За зверненням платників податків у паперовій або електронній формі контролюючий орган надає їм безоплатно індивідуальні податкові консультації:

а) упродовж 15 календарних днів;

б) упродовж 10 календарних днів;

в) упродовж 25 календарних днів;

г) упродовж 30 календарних днів.

3. Індивідуальна податкова консультація може надаватись:

а) у паперовій формі;

б) в електронній формі;

в) в усній формі;

г) усі наведені відповіді правильні.

4. Продовження строку розгляду звернення на отримання індивідуальної податкової консультації не повинно перевищувати:

а) 10 днів;

б) 15 днів;

в) 20 днів;

г) 1 місяць.

5. Узагальнюючі податкові консультації надають:

а) центри обслуговування платників податків;

б) контролюючі органи всіх рівнів;

в) державні податкові інспекції;

г) Міністерство фінансів України.

6. Відповідальність за організацію фінансового моніторингу у суб'єктів податкового консультування – юридичних осіб покладається на:

а) керівника;

б) відповідальну особу;

в) Держфінмоніторинг;

г) керівника та відповідального працівника.

7. Договір на надання послуг з податкового консультування укладається на стадії:

а) організаційно-підготовчій;

б) дослідження;

в) завершальній;

г) правильної відповіді немає.

8. Усні податкові консультації можуть надавати:

а) усі контролюючі органи;

б) Міністерство фінансів України;

в) державні податкові інспекції;

г) правильної відповіді немає.

9. Суб'єкти первинного фінансового моніторингу повинні повідомляти Держфінмоніторинг про:

а) початок роботи з замовником податкової консультації;

б) стан бухгалтерського обліку і фінансової звітності клієнта;

в) підозрілі фінансові операції;

г) усі наведені відповіді правильні.

10. При внутрішньому податковому консультуванні консультант з податків і зборів:

а) є штатним працівником юридичної особи, яка надає послуги з податкового консультування;

б) є фізичною особою – суб'єктом підприємницької діяльності;

в) є штатним працівником юридичної особи, яка потребує податкової консультації;

г) усі наведені відповіді правильні.

ТЕМА 3
ІНСТИТУЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ НЕЗАЛЕЖНОГО ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

3.1. Характеристика діяльності ВГО «Спілка податкових консультантів України».

3.2. ГО «Палата податкових консультантів»: мета на напрями діяльності.

3.3. Діяльність ВГО «Асоціація платників податків України» та її вплив на становлення інституту податкового консультування.

3.4. Вплив на розвиток податкового консультування інших професійних організацій.

Ключові терміни і поняття: *Всеукраїнська громадська організація «Спілка податкових консультантів України», Громадська організація «Палата податкових консультантів», Всеукраїнська громадська організація «Асоціація платників податків України», Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України, Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів.*

Важливою умовою розвитку податкового консультування є професійне саморегулювання шляхом створення та функціонування самоврядних професійних організацій. Незважаючи на те, що н**а сьогодні** в Україні законодавчо не встановлено саморегулювання професійної діяльності суб'єктів податкового консультування, діючі **самоврядні професійні організації** сприяють не тільки професійному зростанню податкових консультантів, а і вирішенню проблемних питань оподаткування, обліку, підприємницької діяльності.

3.1. Характеристика діяльності ВГО «Спілка податкових консультантів України»

Всеукраїнська громадська організація «Спілка податкових консультантів України» (далі – Спілка, ВГО «СПКУ») створена у липні 2001 р. ВГО «СПКУ» є Всеукраїнською громадською неприбутковою організацією, утвореною відповідно до Закону України «Про громадські об'єднання», яка об'єднує за спільними інтересами на засадах добровільності та рівності громадян України, суб'єктів підприємницької діяльності, їх об'єднання та громадські об'єднання.

Мету та напрями діяльності СПКУ узагальнено на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Мета та основні напрями діяльності ВГО «СПКУ»

Джерело: узагальнено автором за даними[56].

[56] Статут Всеукраїнської громадської організації «Спілка податкових консультантів України». URL: https://www.taxadvisers.org.ua/statute.html

Для досягнення мети та виконання завдань ВГО «СПКУ» у порядку встановленому чинним законодавством України:

– сприяє здійсненню досліджень і розробки ефективних політичних, економічних та правових механізмів проведення реформ, покращення соціально-економічного становища в Україні;

– сприяє підготовці проєктів нормативних актів з питань, що випливають із завдань Спілки, зокрема у сфері розвитку податкового законодавства;

– організовує та проводить форуми, конгреси, семінари, конференції, наради, круглі столи, тренінги, презентації, школи обміну досвідом з питань статутної діяльності;

– створює інформаційну базу Спілки;

– розповсюджує інформацію про свою діяльність, пропагує свої ідеї та цілі;

– засновує засоби масової інформації;

– представляє інтереси своїх членів у державних та громадських органах;

– сприяє своїм членам у проведенні науково-дослідницьких робіт з питань, пов’язаних із завданнями Спілки;

– самостійно на громадських засадах здійснює незалежні дослідження з актуальних питань економіки, соціології, менеджменту тощо;

– ідейно, організаційно, матеріально підтримує діяльність наукових та просвітницьких громадських організації;

– здійснює благодійницьку діяльність;

– здійснює необхідну господарську та іншу комерційну діяльності шляхом створення госпрозрахункових установ і організацій із статусом юридичної особи, заснування підприємств.

ВГО «СПКУ» здійснює свою діяльність на принципах законності, добровільності вступу і свободи виходу, рівноправності членів, незалежності, гласності, самоврядування та відповідальності за виконання прийнятих на себе зобов’язань.

Спілка податкових консультантів України та її відокремлені підрозділи незалежні від органів державної влади, місцевого самоврядування, інших об’єднань громадян у своїй діяльності.

ВГО «СПКУ» може на добровільних засадах вступати до інших громадських організацій, а також до міжнародних громадських (неурядових) організацій, підтримувати прямі міжнародні зв'язки та укладати відповідні угоди. Так, 20 вересня 2013 р. Спілка набула членства у Європейській конфедерації податкових консультантів (CFE).

Нині Спілка має професійний колектив, який складається з авторитетних фахівців у галузях фінансів, економіки та аудиту, які є науковими працівниками і досвідченими практиками з досвідом роботи в питаннях нарахування та сплати податків і зборів.

Відповідно до статутних вимог членами Спілки можуть бути громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які досягли 18 років, визнають Статут Спілки, виявили згоду виконувати її вимоги, прагнуть досягнення мети Спілки і сплачують вступні та членські внески. Також членами Спілки можуть бути юридичні особи.

Прийом у члени Спілки здійснюється відокремленими підрозділами на підставі письмової заяви. Заява вступника розглядається у місячний термін з її подання. Рішення Ради Спілки про прийняття у члени Спілки набуває чинності з дня ухвалення такого рішення, але не раніше дати сплати заявником вступного внеску.

За особливий внесок у розвиток Спілки особам може бути надано статусу почесного члена. Рішення про надання такого статусу ухвалюється Радою Спілки.

Усі члени Спілки мають рівні права у вирішенні будь-яких питань діяльності незалежно від їх статусу, майнового стану, результатів фінансово-господарської діяльності та інших ознак.

Членство в Спілці припиняється:

– за власним бажанням на підставі письмової заяви;

– за рішенням зборів відокремленого підрозділу або його керівного органу з подальшим затвердженням Радою Спілки;

– Радою Спілки;

– в інших випадках, передбачених чинним законодавством України.

Будь-який член Спілки має право вийти зі Спілки, але не раніше місяця з дати повідомлення про свої наміри Ради Спілки та відповідного територіального осередка.

Підставами для виключення із членів Спілки можуть бути:

– систематичне невиконання вимог Статуту, кодексу етики, рішень керівних органів Спілки;

– вчинення дій, що дискредитують звання члена Спілки;

– вчинення дій, несумісних із статутною діяльністю Спілки.

Права та обов'язки членів ВГО «СПКУ» узагальнено на рис. 3.2.

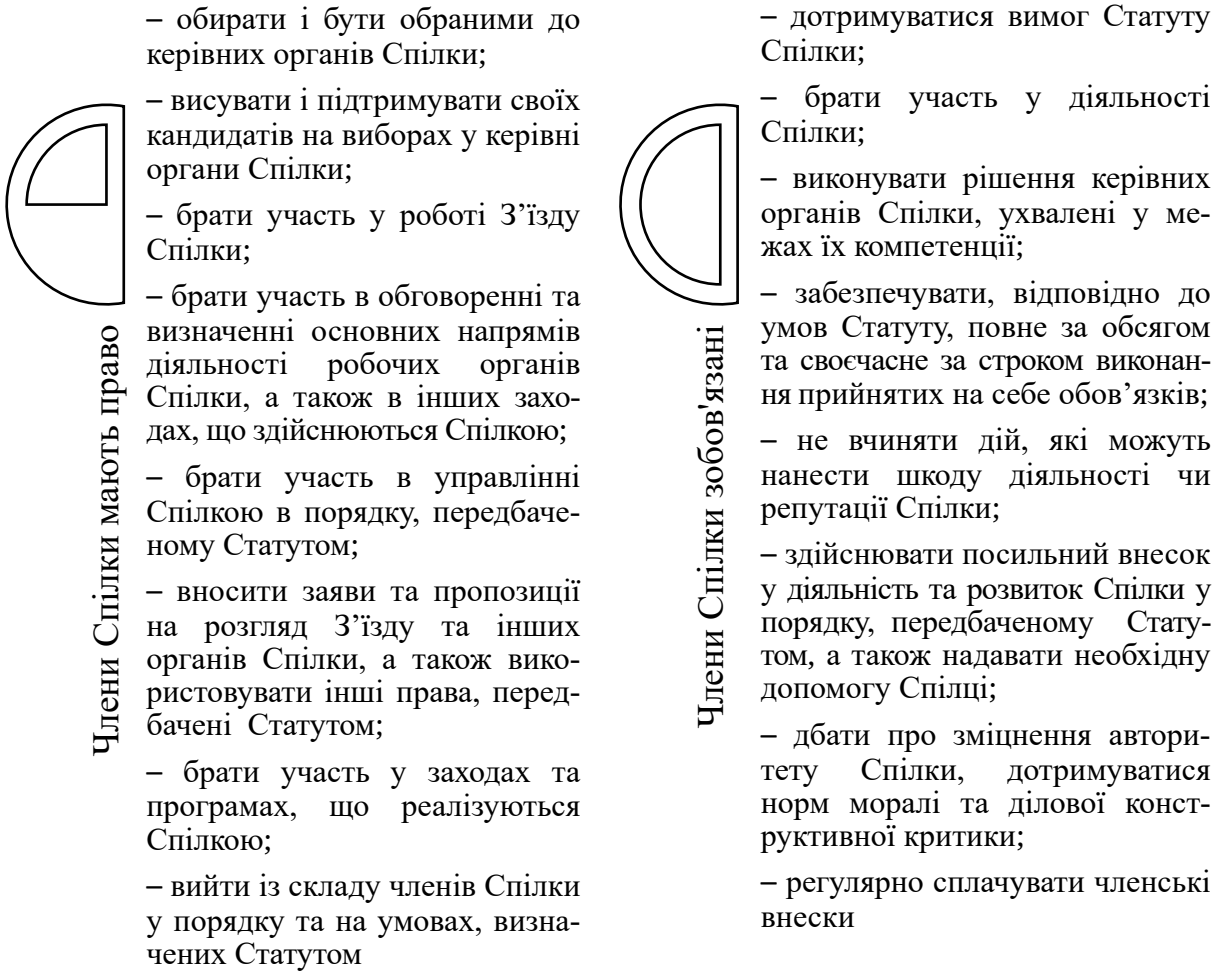


Рис. 3.2. Права та обов'язки членів ВГО «СПКУ»

Джерело: узагальнено автором за даними[57].

[57] Статут Всеукраїнської громадської організації «Спілка податкових консультантів України». URL: https://www.taxadvisers.org.ua/statute.html

Всеукраїнську структуру Спілки складають її відокремлені підрозділи, які не є юридичними особами та діють на підставі Статуту Спілки. Відокремлені підрозділи:

– самостійно вирішують усі питання внутрішнього життя, крім тих, які віднесені Статутом до компетенції вищих керівних органів Спілки;

– обирають делегатів на З'їзд Спілки.

Вищим керівним органом Спілки є З'їзд, який скликається Радою не рідше одного разу на два календарні роки. Позачерговий з'їзд може бути скликаний за вимогою Ради Спілки або на вимогу не менше 1/10 членів Спілки. З'їзд є правомочним за наявності на ньому не менше 2/3 обраних делегатів. З'їзд може вирішувати будь-які питання внутрішнього життя та діяльності Спілки. До виключної компетенції З'їзду належать:

– затвердження Статуту Спілки та внесення змін і доповнень до нього;

– затвердження Кодексу професійної етики;

– обрання Ради, Президента Спілки, Контрольно-ревізійної комісії та її Голови;

– заслуховування та затвердження звітів Ради та Контрольно-ревізійної комісії;

– реалізація права власності на майно та кошти Спілки;

– ліквідація відокремлених підрозділів Спілки;

– ухвалення рішення про реорганізацію Спілки;

– ухвалення рішення про припинення діяльності Спілки.

Керівним органом Спілки між з'їздами є Рада Спілки. До складу Ради входять Президент Спілки та члени Ради, обрані з'їздом. Члени Ради обираються терміном на сім років. Зміни до складу Ради вносяться на черговому (позачерговому) з'їзді.

Рада скликається Президентом Спілки або на вимогу не менше 1/3 членів Ради не рідше 2 разів на рік і правомочна за умови присутності більше половини її складу. Президент Спілки головує на засіданнях Ради. Рада може обговорювати та ухвалювати рішення шляхом використання засобів зв'язку (електронна пошта, мережа «Інтернет» тощо).

Рада розробляє та координує основні напрями діяльності Спілки, затверджує Положення про Контрольно-ревізійну комісію, Положення про сертифікацію податкових консультантів, склад Кваліфікаційної комісії; створює інші робочі органи Спілки та заслуховує звіти про їх діяльність; визначає порядок сплати та розмір вступного і членських внесків; затверджує Положення про Почесних членів Спілки та розглядає інші питання.

Рішення Ради є правомочним, якщо за нього проголосувало більше половини від загальної кількості присутніх на засіданні членів Ради. У разі рівної кількості голосів членів Ради «за» і «проти» під час ухвалення рішення, прийнятим вважається рішення, за яке проголосував Президент Спілки.

У період між з'їздами, засіданнями Ради поточною діяльністю Спілки керує її Президент, який є особою, уповноваженою представляти Спілку, та обирається з'їздом терміном на сім років. Президент Спілки:

– без доручення представляє Спілку у зовнішніх стосунках з органами влади, органами місцевого самоврядування, організаціями, установами, підприємствами, правоохоронними та контрольними органами тощо;

– має право підпису документів від імені Спілки;

– робить заяви від імені Спілки;

– головує на засіданнях Ради;

– у межах, визначених Радою, розпоряджається коштами та майном Спілки;

– може призначати Віце-президентів із членів Ради і визначати їх компетенцію;

– формує Дирекцію спілки, затверджує її штатний розклад, визначає внутрішній розпорядок її діяльності, приймає на роботу та звільняє з роботи її працівників.

Виконавчим органом Спілки є Дирекція Спілки, яка формується Президентом Спілки.

Контрольним органом Спілки є Контрольно-ревізійна комісія (далі – КРК), склад якої обирається з'їздом. КРК контролює дотримання Статуту Спілки, рішень керівних органів Спілки, а також перевіряє використання коштів з бюджету Спілки. Діяльність КРК здійснюється на основі Положення, затвердженого Радою.

Кваліфікаційна комісія є постійним повноважним органом, підпорядкованим та підзвітним Раді СПКУ, діє на підставі Положення про неї, яке затверджується Радою Спілки.

Президент Спілки та КРК зобов'язані систематично звітувати перед членами Спілки на черговому з'їзді Спілки. У звіті Президента відображається поточний стан справ, аналіз виконання завдань та планів організації, чисельність членів, пропозиції щодо затвердження планів діяльності у наступному періоді та інші питання, які Президент вважає потрібними до висвітлення. У звіті КРК відображається фінансовий стан Спілки, аналіз надходження та використання коштів Спілки.

Організаційна структура ВГО «СПКУ» зображена на рис. 3.3.

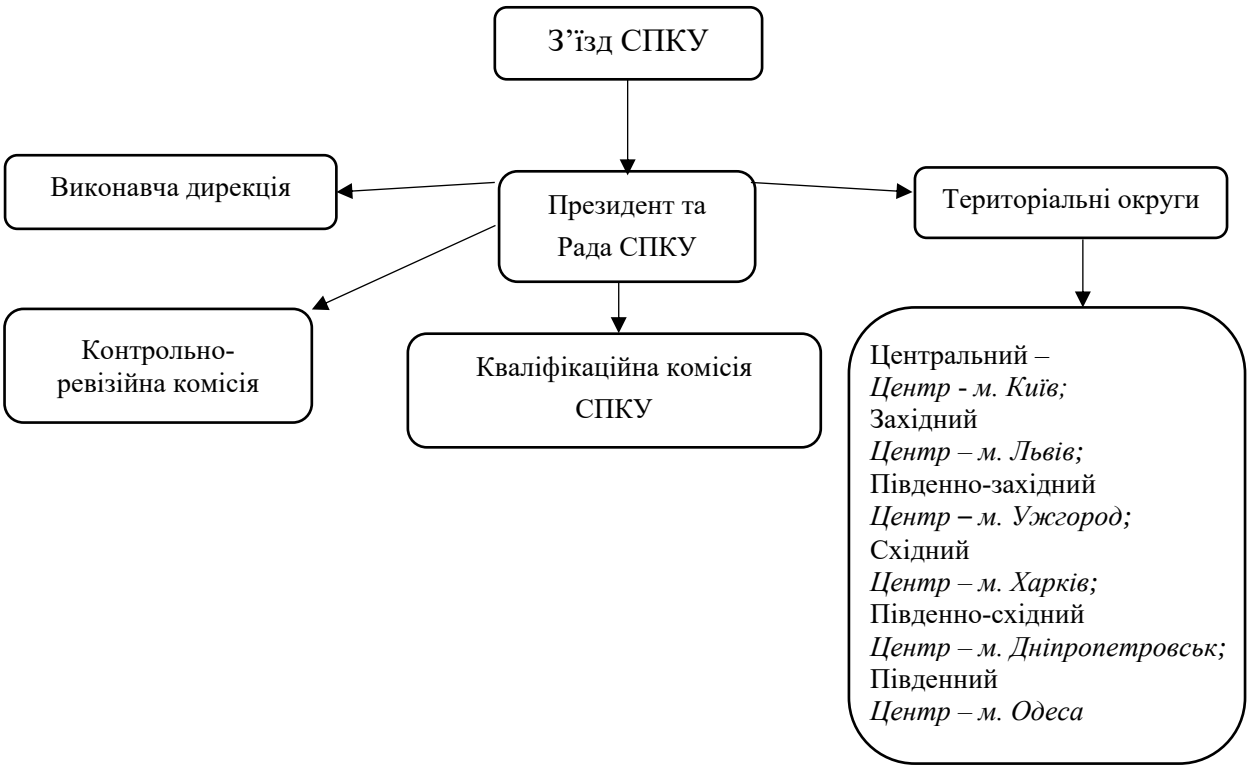


Рис. 3.3. Організаційна структура ВГО «СПКУ»

Джерело: узагальнено автором за даними[58].

Нижче наведено окремі результати діяльності ВГО «СПКУ». Зокрема, саме за поданням ВГО «СПКУ» Міністерством праці України у лютому 2004 р. введена професія «Консультанта з

[58] Статут Всеукраїнської громадської організації «Спілка податкових консультантів України». URL: https://www.taxadvisers.org.ua/statute.html

податків і зборів» та затверджені кваліфікаційні вимоги до неї, а також введено її до Державного класифікатора професій. Спілкою розроблена програма сертифікації податкових консультантів, яка також включає підготовку до складання сертифікаційних іспитів. Перелік питань, що входять у програму, в основному стосуються особливостей оподаткування в Україні, функціонування податкової системи України, адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів), діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування. Члени Спілки податкових консультантів України беруть активну участь у підготовці законодавчих пропозицій. Одним із важливих результатів роботи є розробка проєкту Закону України«Про податкове консультування».

Окремо варто зазначити, що фахівці Спілки залучаються до роботи в робочих комісіях Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України. Представники СПКУ входять до Громадських колегій при Державній податковій службі, Міністерстві фінансів України, Міністерстві юстиції України, Державній казначейській службі України, Державній службі фінансового моніторингу України.

3.2. ГО «Палата податкових консультантів»: мета на напрями діяльності

Громадська організація «Палата податкових консультантів» (далі – ГО «ППК», Палата) є громадською організацією, що добровільно об'єднує на основі єдності інтересів фізичних осіб.

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

ГО «ППК» є неурядовим, неполітичним, неприбутковим об'єднанням, яке діє на принципах законності, добровільності, незалежності, передбачливості, самоврядування, рівноправності її членів.

Статутом ГО «ППК» визначено такі напрями діяльності Палати:

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

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

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

– співробітництво з іншими організаціями, об'єднаннями й спілками, зокрема з іноземними та міжнародними, з питань захисту інтересів платників податків;

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

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

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

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

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

– участь членів Палати як спеціалістів / експертів під час розгляду спорів платників податків з податковими органами;

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

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

– сприяння розповсюдженню інституту незалежних податкових консультантів;

– розвиток податкової медіації.

Процедура порядку набуття й припинення членства в Палаті встановлюється Положенням про членство в Палаті.

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

У Палаті членство поділяється на дійсне та асоційоване. Асоційований член – це член Палати, який дотримується вимог Статуту Палати, не має права голосувати на Загальних зборах та обирати чи бути обраним до Дирекції Палати. Асоційовані члени не сплачують в обов'язковому порядку вступні та членські внески. Дійсний член – це член, який відповідає усім вимогам щодо членства в Палаті відповідно до Положення про членство в Палаті та не має заборгованості щодо сплати членських внесків.

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

Вступ до Палати як дійсних членів здійснюється шляхом подання письмової заяви про вступ до Дирекції Палати на ім'я Директора за умови виконання вимог Положення про членство та за наслідками голосування Дирекції Палати.

Вступ до Палати як асоційованих членів здійснюється шляхом голосування Дирекцією на підставі заяви бажаючого стати асоційованим членом або на підставі заяви одного з дійсних членів та згоди особи, яку рекомендують в асоційовані члени.

Дійсне та асоційоване членство припиняється за власним бажанням шляхом подання заяви Дирекції Палати або за рішенням Дирекції Палати у випадках порушень, передбачених Положенням про членство.

Підставами для виключення з дійсного членства Палати можуть бути:

– систематичне невиконання положень цього Статуту, рішень Дирекції, Загальних зборів та Спостережної ради;

– перешкоджання своїми діями або бездіяльністю нормальній роботі Палати;

– систематичне невиконання принципів, правил, норм і стандартів, які затверджені до діяльності у сфері податкового консультування;

– вчинення дій, несумісних із статутною діяльністю Палати;

– втрачання зв'язку з Палатою, а саме систематичне ігнорування участі в заходах Палати, не виконання обов'язків члена Палати;

– несплата у встановлені строки членських внесків.

Права та обов'язки членів ГО «ППК» згруповані на рис. 3.4.

Керівними органами ГО «ППК» є:

1. Загальні збори Палати.

2. Дирекція Палати.

3. Спостережна рада Палати.

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

Загальні збори Палати вважаються легітимними в разі реєстрації та присутності на них не менше ніж 2/3 загальної кількості дійсних членів Палати, включаючи членів, які мають право брати участь та голосувати за допомогою засобів зв'язку.

Дійсні члени Палати мають право

– брати участь особисто або направляти уповноважених осіб для участі в заходах, які проводить Палата, та своєчасно отримувати інформацію про план роботи Палати;
– вносити пропозиції про кандидатів для обрання в керівні органи Палати;
– обирати й бути обраними в керівні органи Палати та отримувати інформацію про їх роботу;
– вносити пропозиції про поліпшення діяльності Палати, усунення недоліків в організації її роботи;
– здійснювати колективні заходи щодо захисту своїх інтересів;
– готувати та друкувати у виданнях Палати наукові та практичні дослідження з питань оподаткування;
– вийти з членів Палати шляхом подання письмової заяви;
– інші права, що не суперечать Статуту та положенням Палати

Дійсні члени Палати зобов'язані

– дотримуватися норм Статуту, програм і положень Палати, внутрішніх правил поведінки та вимог Кодексу професійної етики членів Палати;
– не припускати дій, що зашкоджують чи можуть зашкодити Палаті та її діловій репутації;
– сприяти реалізації мети, досягненню цілей та виконанню завдань Палати;
– виконувати рішення керівних органів Палати;
– своєчасно сплатити вступний внесок та сплачувати членські внески;
– не розголошувати конфіденційну інформацію Палати та/або її членів

Асоційовані члени Палати мають право

– брати участь у засіданнях та інших заходах Палати;
– брати участь в освітніх програмах Палати;
– готувати і друкувати у виданнях Палати наукові та практичні дослідження з питань оподаткування;
– вносити пропозиції про поліпшення діяльності Палати, усунення недоліків в організації її роботи;
– здійснювати колективні заходи щодо захисту своїх інтересів;
– готувати і друкувати у виданнях Палати наукові та практичні дослідження з питань оподаткування;
– вийти з членів Палати шляхом подання письмової заяви;
- інші права, що не суперечать Статуту та Положенням Палати

Асоційовані члени Палати зобов'язані

– дотримуватися норм Статуту, програм і положень Палати, внутрішніх правил поведінки та вимог Кодексу професійної етики членів Палати;
– не розголошувати конфіденційну інформацію Палати та/або її членів;
– не припускати дій, що зашкоджують чи можуть зашкодити Палаті та її діловій репутації;
– сприяти реалізації мети, досягненню цілей та виконанню завдань Палати;
– виконувати рішення керівних органів Палати

Рис. 3.4. Права та обов'язки членів ГО «ППК»

Джерело: узагальнено автором за даними[59].

[59] Статут Громадської організації «Палата податкових консультантів України». URL: http://www.ppk.org.ua/uk/charter

Рішення Загальних зборів за всіма питаннями ухвалюються відкритим голосуванням простою більшістю голосів членів. Рішення про внесення змін до Статуту Палати, відчуження майна на суму, що становить п’ятдесят і більше відсотків майна Палати, про саморозпуск та про реорганізацію Палати приймається більшістю не менш ніж у 3/4 голосів від кількості дійсних членів Загальних зборів Палати. Результати голосування відображаються у Протоколі засідання Загальних зборів.

Рішення можуть бути ухвалені без скликання Загальних зборів методом опитування членів. Опитування може проводитися розсиланням запитів поштою, електронною поштою та будь-якими іншими способами.

До виключної компетенції Загальних зборів Палати належать:

– затвердження Статуту та нової редакції Статуту Палати у разі внесення змін або доповнень, затвердження нової редакції Статуту;

– визначення кількісного, персонального складу, обрання та відкликання членів Спостережної ради, Дирекції та директора;

– заслуховування та затвердження звітів про роботу Дирекції Палати, Спостережної ради, оцінка їх діяльності;

– визначення стратегічних напрямів діяльності Палати;

– ухвалення рішення про відчуження майна на суму, що становить п’ятдесят і більше відсотків майна Палати;

– вирішення питання про саморозпуск та про реорганізацію Палати;

– затвердження зразків членських квитків Палати, печатки, символіки та атрибутів Палати.

Дирекція Палати є колегіальним керівним органом Палати в період між Загальними зборами, що може здійснювати свої функції на громадських засадах або працювати на постійній основі, про що ухвалюється відповідне рішення Загальних зборів Палати. Членами Дирекції можуть бути лише дійсні члени Палати, кількість яких визначається Загальними зборами Палати. Дирекція обирається Загальними зборами Палати строком на 2 роки. Дирекцію очолює директор, який також призначається на 2 роки.

Засідання Дирекції Палати скликається не рідше двох разів на рік та вважається правомочним у разі реєстрації не менше 2/3 її дійсних членів. Позачергові засідання Дирекції Палати скликаються за рішенням директора Дирекції Палати або на вимогу не менше 1/3 дійсних членів Дирекції. Рішення Дирекції Палати ухвалюється простою більшістю голосів присутніх на засіданні членів.

До компетенції директора Дирекції Палати належить здійснення загального керівництва Палати, забезпечення виконання рішень Дирекції, представлення Палати без доручення в органах державної влади й органах місцевого самоврядування, у підприємствах, установах й організаціях та здійснення всіх дій з керівництва, які не віднесені до виключної компетенції Загальних зборів, Дирекції Палати та які спрямовані на виконання статутної мети й напрямів діяльності Палати.

До компетенції Дирекції Палати належать:

– реалізація рішень Загальних зборів Палати;

– заслуховування та розгляд у період між Загальними зборами Палати (не менше одного разу на рік) інформації Спостережної ради Палати;

– встановлення розміру вступних, членських внесків, порядку їх сплати та затвердження Положення про сплату членських внесків;

– затвердження Положення про членство в Палаті та виключення з неї;

– ухвалення рішення про скликання чергових і позачергових Загальних зборів Палати;

– розробка зразків членських квитків Палати, печатки, символіки та атрибутів Палати;

– визначення пріоритетності проєктів і програм Палати та їх затвердження;

– вирішення питання про вступ до інших громадських організацій, до міжнародних громадських організацій, підтримку міжнародних зв’язків;

– ухвалювати рішення про створення відокремлених підрозділів;

– напрацьовує разом із зовнішніми експертами, з дійсними членами Палати навчальні програми для навчання та подає на затвердження Програму підготовки і здачі іспитів на право займатися податковим консультуванням.

Спостережна рада Палати може здійснювати свої функції на громадських засадах або працювати на постійній основі, про що ухвалює відповідне рішення Дирекція Палати. Спостережна рада та Голова Спостережної ради обираються з дійсних або асоційованих членів Палати Загальними зборами Палати строком на 2 роки. До компетенції Спостережної ради Палати належить здійснення загального нагляду за роботою Палати та напрацювання стратегії її розвитку, забезпечення виконання рішень Дирекції, надання висновків щодо відповідності Статуту, рішень та інших документів, ухвалених Дирекцією Палати.

Засідання Спостережної ради Палати проводяться як мінімум раз на рік. Засідання Спостережної ради Палати вважається правомочним у разі реєстрації не менше 2/3 членів Спостережної ради Палати. Позачергові засідання Спостережної ради Палати скликаються за рішенням Голови Спостережної ради Палати, директора Дирекції Палати або на вимогу не менше 1/3 членів Спостережної ради. Рішення Спостережної ради Палати ухвалюється простою більшістю голосів від кількості членів Спостережної ради Палати, присутніх на його засіданнях. Якщо кількість голосів під час розгляду питання буде рівною, то переважає та кількість голосів у якому є голос Голови.

Зазначимо, що за період своєї діяльності ГО «ППК» брала участь у роботі над законопроєктами; виконувала грантові проєкти; організовувала та брала участь у семінарах, вебінарах, форумах з метою обговорення чи роз'яснення актуальних питань оподаткування та ін. Окремої уваги заслуговує Кодекс професійної етики членів Палати податкових консультантів України[60], який встановлює обов'язкові для кожного члена Палати правила поведінки та етичні вимоги щодо діяльності податкових консультантів.

[60] Кодекс професійної етики членів Палати податкових консультантів України. URL: http://www.ppk.org.ua/uk/code_of_ethics

Кодексом професійної етики встановлено, що податковий консультант під час здійснення своєї професійної діяльності повинен бути повністю незалежним у професійному, моральному та фінансовому аспектах. Професійна незалежність податкового консультанта ґрунтується на забороні обіймати керівні посади або бути власником (пов'язаною особою) організації, якій надаються послуги. Також податковий консультант не повинен обіймати посаду в податковій службі та в інших державних структурах, яким надані функції з контролю і перевірки діяльності підприємств та організацій. Моральна незалежність податкового консультанта передбачає відсутність родинних або особистих взаємовідносин податкового консультанта з керівним складом клієнта – організації, що перебуває на обслуговуванні. Фінансова незалежність передбачає відсутність у податкового консультанта особистої зацікавленості у справах клієнта та отриманні прибутку клієнтом. Під час надання послуг податковий консультант повинен оцінити й уникнути можливого тиску на нього з метою збереження незалежності його діяльності або взагалі відмовитись від виконання завдань і робіт, у яких існує ризик втрати незалежності думки або незалежності поведінки. Принцип незалежності також застосовується як у випадках представлення інтересів клієнта, так під час вирішення конфлікту інтересів, який може виникнути між податковим консультантом, клієнтом, податковими органами та іншими зацікавленими сторонами.

Під час підготовки висновків, суджень, рекомендацій та інших послуг податковий консультант повинен дотримуватися принципу об'єктивності й неупередженості. Податковий консультант також зобов'язаний виявляти і виключати ситуації та обставини, за яких професійні послуги не можуть бути надані об'єктивно або надаватимуться з порушенням інших заборон, закріплених у внутрішніх документах Палати податкових консультантів та/або в нормах чинного законодавства України. Податковий консультант не може діяти під впливом факторів, викликаних суб'єктивними чинниками, упередженим ставленням або під тиском.

Податковий консультант для належного виконання своїх функцій повинен мати достатній рівень професійних знань, а також накопичений практичний досвід, працювати над постійним

підвищенням кваліфікації. Податковий консультант зобов'язаний утримуватися від дій, які можуть дискредитувати податкове консультування як професійний узагальнений вид діяльності та засади етики професії.

Під час здійснення своєї професійної діяльності податковий консультант несе особисту відповідальність за якість наданих ним послуг, а також якість послуг, що надаються під його керівництвом. У випадку порушення зобов'язань податковим консультантом до нього застосовується дисциплінарна відповідальність, встановлена внутрішніми правилами Палати податкових консультантів, а також інша відповідальність, встановлена чинним законодавством України.

У процесі виконання своїх функцій і завдань податковий консультант дотримується норм чинного законодавства України та спонукає інших до його беззастережного виконання. Усі спеціалісти, що під керівництвом податкового консультанта залучаються до виконання ним робіт та послуг, також повинні діяти лише в межах закону та права. Податковий консультант не повинен надавати професійні послуги з метою ухилення від сплати податків, а також розробляти методи і способи незаконних операцій з цією метою. Податковий консультант також повинен чітко розмежовувати дії з податкового планування та дії, спрямовані на ухилення від сплати податків. Позиція податкового консультанта щодо законності будь-якої діяльності є принциповою та безумовною. Податковий консультант особисто не вдається до будь-яких обманних і протиправних дій і не використовує засоби та методи, що є протизаконними.

У своїй діяльності податковий консультант керується інтересами клієнта. Інформація, що стала відомою податковому консультанту під час його професійної діяльності, є конфіденційною та не підлягає несанкціонованому розголошенню. Податковий консультант повинен переконатись, що такої конфіденційності дотримується кожна людина, яка залучається до виконання завдань клієнта, має доступ до неї та внутрішніх документів податкового консультанта. Дотримання конфіденційності вимагає нерозголошення службової інформації та комерційної таємниці

третім особам. Також податковий консультант не використовує інформацію, отриману під час виконання робіт, в особистих цілях або в інтересах третьої сторони. Розкриття інформації клієнта, яка стала відомою податковому консультанту у процесі виконання ним своїх функцій, можливе лише за дорученням клієнта або у випадках, передбачених чинним законодавством України, зокрема і після припинення професійної діяльності.

Податковий консультант повинен у будь-яких своїх діях керуватись міркуваннями доброї репутації професії та утримуватись від поведінки, яка б могла завдати цій репутації шкоди.

Податковий консультант повинен бути відвертим і чесним у ділових та професійних відносинах. Реклама послуг податкового консультанта повинна відображати дійсний професійний рівень і нести правдиву інформацію щодо можливого результату робіт та послуг, що будуть надані податковим консультантом клієнту. Член Палати податкових консультантів не має права використовувати антирекламу щодо послуг інших податкових консультантів або використовувати метод антиреклами під час рекламування своїх послуг.

Податковий консультант повинен як у своїй діяльності, так і в приватному житті забезпечувати високий рівень культури поведінки, поводити себе гідно та стримано, зберігати самоконтроль і витримку. Під час здійснення своєї професійної діяльності податковий консультант повинен мати пристойний зовнішній вигляд.

3.3. Діяльність ВГО «Асоціація платників податків України» та її вплив на становлення інституту податкового консультування

Всеукраїнська громадська організація «Асоціація платників податків України» (далі – ВГО «АППУ», АППУ, Асоціація) – добровільна неприбуткова та неполітична всеукраїнська громадська організація громадян, що створена на основі єдності інтересів для спільної реалізації своїх прав і свобод, на засадах добровільності та рівноправності.

ВГО «АППУ» створена 27 листопада 1998 р. та вже майже 25 років ВГО «АППУ» представляє і захищає інтереси малого, середнього та великого бізнесу всіх ключових секторів економіки по всій Україні. До складу ВГО «АППУ» входить 25 територіальних відділень та 105 місцевих осередків, які перебувають в областях України та у м. Київ. Загалом Асоціація об'єднує понад 3 250 платників податків[61].

На рис. 3.5 узагальнено інформацію щодо місії, мети діяльності та основних завдань ВГО «АППУ».

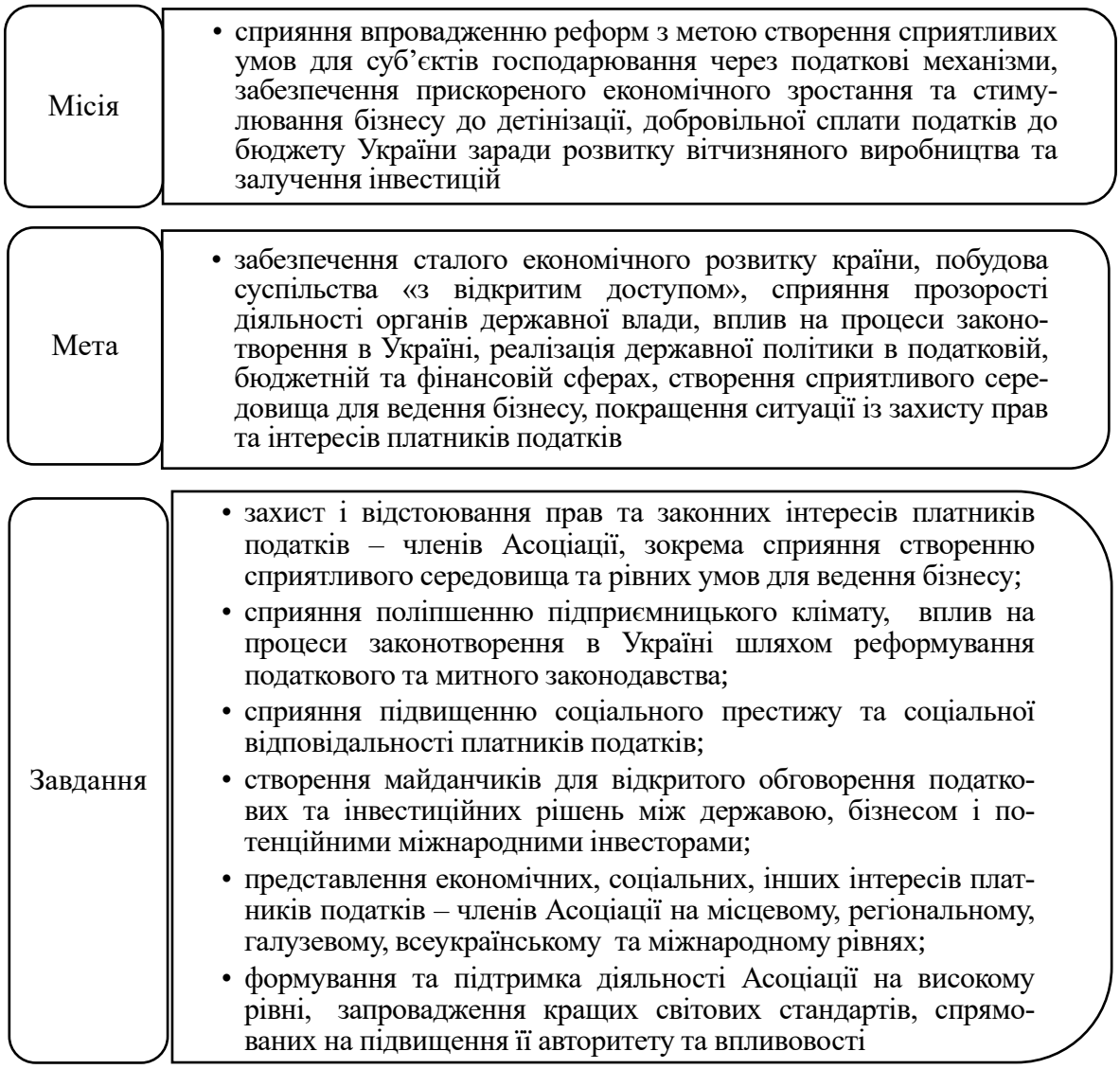


Рис. 3.5. Місія, мета діяльності та основні завдання ВГО «АППУ»

Джерело: узагальнено автором за даними[62].

[61] Асоціація платників податків України / офіційний сайт. URL: https://appu.org.ua/

[62] Там само.

Для виконання своїх стратегічних завдань Асоціація:

1) співпрацює з усіма державними структурами і громадськими організаціями, зорієнтованими на захист законних прав та інтересів платників податків для реалізації правових відносин між державою і платниками податків;

2) організовує простір для публічних дискусій і підтримання діалогу між політикою, бізнесом та суспільством, організовує і бере участь у форумах, пресконференціях, круглих столах за участю представників державних інституцій;

3) проводить активну роботу в частині виявлення проблемних питань податкового та митного законодавства, їх опрацювання, винесення на обговорення з профільними громадськими організаціями, експертами, науковцями, підприємцями, систематизація пропозицій та ініціювання внесення відповідних змін до законодавства;

4) сприяє просуванню українських виробників – членів Асоціації на міжнародні ринки, розширює зв'язки з міжнародними організаціями, проводить міжнародні форуми бізнес-партнерства;

5) підвищує рівень знань платників податків за рахунок проведення широкої масово-роз'яснювальної та консультативної роботи щодо податкового й іншого законодавства, підвищення суспільного статусу платника податків, що сприяє добровільній і своєчасній сплаті податків[63].

Варто зазначити, що сьогодні Асоціація перебуває на абсолютно новому етапі розвитку. Вона тісно співпрацює з органами державної влади, постійно виступає з ініціативами, бере активну участь у підготовці законопроєктів і пропозицій, спрямованих на зниження податкового тиску на платників податків, демократизацію процедури сплати податків. Основним пріоритетним завданням Асоціації є сприяння впровадженню реформ з метою створення сприятливих умов для суб'єктів господарювання через податкові механізми, забезпечення прискореного економічного зростання та стимулювання бізнесу до детінізації, добровільної сплати податків до бюджету України заради розвитку вітчизняного виробництва та залучення інвестицій.

[63] Асоціація платників податків України / офіційний сайт. URL: https://appu.org.ua/

АППУ спільно з партнерами і представниками влади формує стратегії, плани реформ податкової та митної політики і визначає пріоритетність їх реалізації для бізнесу, бере участь у дорадчих органах при державних установах та робочих групах щодо вдосконалення податкового законодавства, здійснює контроль за імплементацією реформ. Представники Асоціації є членами Громадської Ради при ДПС України та Громадської Ради при Міністерстві фінансів України, а також входять до Міжвідомчої робочої групи з питань реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику.

АППУ з 2001 р. є членом Всесвітньої Асоціації платників податків, Європейської Асоціації платників податків та підписала ряд Меморандумів з представниками 22 країн світу, таких як США, Китай, Канада, Німеччина, Франція, Швеція, Польща, Грузія, Вірменія, країнами Азійсько-Тихоокеанського регіону та ін. Зокрема, 2017 р. Меморандум про Співпрацю було підписано з Європейською Асоціацією платників податків, після чого було проведено ряд спільних заходів в Україні та заплановано проведення дзеркальних заходів у Брюсселі. Асоціація підтримує роботу у сфері обміну досвідом, проведенні спільних заходів, організації ділових зустрічей закордонних колег з представниками української влади, які виступають з докладами на конференціях, круглих столах та беруть участь у перемовинах як українські представники. Новини Асоціації регулярно розміщуються на інформаційних платформах міжнародних колег, наприклад у щоквартальному зверненні Президента Всесвітньої Асоціації платників податків. Основною метою міжнародної роботи Асоціації є вивчення міжнародного досвіду, заснованого на діалозі між владою та бізнесом для вивчення нових ефективних методів і механізмів роботи, а також інформування наших партнерів щодо ситуації в країні, популяризація України у світі, залучення інвесторів тощо. Окремим напрямом роботи є допомога українським підприємствам знаходити партнерів за кордоном та дізнаватися про податковий клімат у цікавих з точки зору ведення бізнесу країнах[64].

На рис. 3.6 наведено перелік послуг, що надаються платникам податків у межах статутної діяльності ВГО «АППУ».

[64] Асоціація платників податків України / Офіційний сайт. URL: https://appu.org.ua/nasha-diyalnist/

Отримати оперативну консультативну допомогу, роз'яснення
АППУ надає загальну консультативну допомогу та письмові роз'яснень з питань податкового і митного законодавства як у письмовій, так і в усній формах
Вирішити проблемні спірні питання з контролюючими органами
За зверненнями платників податків – членів АППУ, Асоціація оперативно та дієво сприяє вирішенню їх проблемних спірних питань з контролюючими органами відповідно до чинного законодавства
Отримати нові безкоштовні знання
АППУ надає можливість безкоштовно навчатись та підвищувати рівень своїх знань, брати участь в освітніх, навчальних і масово-роз'яснювальних заходах на безоплатній основі, організатором яких є вона або її партнери
Стати експертом (спікером, лектором)
Як член Асоціації, кожен бажаючий має можливість у межах заходів АППУ зустрітися, поділитися досвідом, обмінятися думками та обговорити зміни законодавства з експертами відповідної галузі
Брати участь у підготовці нормативних-правових актів
Асоціація тісно співпрацює з органами державної влади, бере активну участь у підготовці законопроєктів і пропозицій щодо податкового та митного законодавства. Фахівці АППУ входять до дорадчих органів при державних установах та беруть участь у робочих групах щодо вдосконалення податкового (митного) законодавства
Поліпшити умови ведення свого бізнесу
Асоціація сприяє поліпшенню підприємницького клімату, впливає на процеси законотворення в Україні шляхом реформування податкового та митного законо-давства
Розширити бізнес-зв'язки
Для того щоб залишатися конкурентоспроможними, бізнесу постійно необхідно шукати джерела достовірної інформації, безпечний майданчик для діалогу з усіма учасниками ринку. АППУ щорічно проводить велику кількість різних заходів, орієнтованих на сегментовану аудиторію, що дає можливість будь-якій компанії заявити про себе та знайти бізнес-партнерів
Участь у зустрічах з представниками влади
АППУ представляє економічні, соціальні, інші інтереси платників податків – членів Асоціації на місцевому, регіональному, галузевому, всеукраїнському та міжнародному рівнях. АППУ організовує та проводить громадські зустрічі з представниками органів державної та місцевої влади, конференції та громадські обговорення за участю міжнародних експертів та організацій
Контакти з потенційними міжнародними інвесторами
АППУ створює майданчики для відкритого обговорення податкових та інвестиційних рішень між державою, бізнесом і потенційними міжнародними інвесторами

Рис. 3.6. Перелік послуг, що надаються платникам податків ВГО «АППУ»

Джерело: узагальнено автором за даними[65].

[65] Асоціація платників податків України / Офіційний сайт. URL: https://appu.org.ua/platniku-podatkiv/

ВГО «АППУ» надає загальну консультативну допомогу та письмові роз'яснення з питань податкового і митного законодавства як у письмовій, так і в усній формах; поширює на особисті електронні скриньки платників податків – членів ВГО «АППУ» дайджест новини, аналітичні матеріали від експертів та аналітиків, актуальні роз'яснення ДПС України й інформацію про найближчі освітньо-просвітницькі заходи, які проводить Генеральна дирекція ВГО «АППУ» та її партнери[66].

Одним з пріоритетних завдань ВГО «АППУ», визначених Статутом, є проведення масово-роз'яснювальної та освітньої роботи серед платників податків. Сьогодні проведення семінарів, практикумів та інших освітніх заходів – один із основних засобів інформування платників податків щодо основних положень податкового законодавства, загальних питань оподаткування та інших питань, які пов'язані із здійсненням господарської діяльності. Роз'яснення податкового законодавства серед платників податків реалізується громадською організацією також шляхом проведення масово-роз'яснювальної та індивідуальної роботи в онлайн-режимі через мережу «Інтернет» (під час вебінарів), а також шляхом виготовлення і розповсюдження друкованої продукції (буклетів, презентацій, методичок, брошур, опитувальних листів тощо), надання окремих відповідей на запити громадян.

Проведення семінарів / практикумів стосується великого спектра різних питань: як у сфері оподаткування – податку на прибуток підприємств, ПДВ, ЄСВ, оподаткування доходів, трансфертного ціноутворення, місцевих податків, спрощеної системи оподаткування, податкових перевірок, так і інших питань: митних, ведення бухгалтерського обліку, проблематики у банківському секторі, трудового законодавства, реєстрації та зняття з обліку як юридичних, так і фізичних осіб-підприємців тощо. Під час семінарів та практикумів аналізується судова практика, узагальнюються проблеми платників податків, з якими вони зустрічаються під час ведення бізнесу[67].

---

[66] Асоціація платників податків України / Офіційний сайт. URL: https://appu.org.ua/platniku-podatkiv/

[67] Асоціація платників податків / України Офіційний сайт. URL: https://appu.org.ua/shkola-platnika-podatkiv/

Асоціація для висвітлення всіх проблемних питань, які виникають у платників податків, зокрема і тих, що пов'язані із веденням їх господарської діяльності, запрошує висококваліфікованих фахівців Державної податкової служби України, органів виконавчої влади: Міністерства фінансів України, Пенсійного фонду України, Державної служби України з питань праці, а також досвідчених лекторів – партнерів Асоціації.

Тривалий період Асоціацією підтримується робота Бухгалтерського клубу, який для бухгалтерів-практиків та керівників підприємств – членів АППУ є своєрідним майданчиком для обміну досвідом та обговорення проблемних питань оподаткування, пошуку шляхів їх вирішення.

3.4. Вплив на розвиток податкового консультування інших професійних організацій

Важливий вплив на розвиток податкового консультування мають і інші професійні організації. Передусім це стосується організацій, які з метою розвитку професійного самоврядування об'єднують юридичних та фізичних осіб, основним видом діяльності яких є надання послуг з організації та ведення бухгалтерського обліку, аудиторська діяльність чи надання юридичних послуг.

Суб'єктами аудиторської діяльності є аудиторська фірма або аудитор, що провадить аудиторську діяльність як фізична особа – підприємець або провадить незалежну професійну діяльність. При цьому аудитор повинен:

набути права на провадження аудиторської діяльності, тобто підтвердити кваліфікаційну придатність до провадження такої діяльності;

мати відповідний практичний досвід;

бути зареєстрованим у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Відповідно до законодавства суб'єктами аудиторської діяльності надаються аудиторські та неаудиторські послуги. Неаудиторські послуги надаються за умови, що надання таких

послуг не приводить до виникнення загроз щодо незалежності аудитора. Це стосується і надання таких неаудиторських послуг, як консультаційні послуги з питань оподаткування.

Метою професійного самоврядування аудиторів є об'єднання на професійній основі зусиль аудиторів для виконання покладених на них цим Законом обов'язків і забезпечення їх прав, представництва професійних інтересів аудиторів в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, захисту професійних інтересів і соціальних прав аудиторів, сприяння підвищенню професійного рівня аудиторів та надання їм методичної допомоги, захисту інтересів фізичних і юридичних осіб у разі заподіяння їм шкоди внаслідок незаконних дій або недбалості аудиторів, а також здійснення саморегулювання аудиторської діяльності[68].

Аудиторське самоврядування здійснюється через *Аудиторську палату України* (далі – АПУ). Членами АПУ є зареєстровані у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності аудитори й аудиторські фірми.

Повноваження АПУ визначаються Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». АПУ:

1) веде облік членів АПУ;

2) регулює взаємовідносини між членами АПУ у процесі провадження аудиторської діяльності;

3) забезпечує інформаційну підтримку професійної діяльності членів АПУ з використанням усіх доступних засобів інформації;

4) бере участь у проведенні експертизи законопроєктів і нормативно-правових актів з питань аудиторської діяльності, формує пропозиції з питань нормативно-правового забезпечення аудиторської діяльності до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, органів державної влади, суб'єктів законодавчої ініціативи;

5) узагальнює інформацію про практику застосування міжнародних стандартів аудиту та надає рекомендації на запити щодо спірних і складних питань;

---

[68] Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text

6) представляє аудиторів України у відносинах з органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їх посадовими і службовими особами, підприємствами, установами, організаціями незалежно від форми власності, громадськими об'єднаннями та міжнародними організаціями;

7) забезпечує захист професійних прав аудиторів;

8) налагоджує ефективну взаємодію з професійними організаціями аудиторів та бухгалтерів;

9) виконує делеговані повноваження у порядку і на умовах, визначених Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»[69].

Органами управління АПУ є:

1) з'їзд аудиторів України – вищий орган управління АПУ. З'їзди аудиторів України можуть бути черговими, повторними та позачерговими. Чергові з'їзди аудиторів України проводяться до 1 серпня кожного року;

2) Рада Аудиторської палати України, яка представляє інтереси членів АПУ у період між з'їздами аудиторів України. Вона обирається членами АПУ на з'їзді аудиторів України таємним голосуванням з висококваліфікованих аудиторів і стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років. Загальна кількість членів Ради АПУ становить 11 осіб. Голова АПУ входить до Ради за посадою. Строк повноважень членів Ради АПУ становить п'ять років. Одна й та сама особа не може делегуватися до складу Ради більше ніж два строки підряд.

У складі АПУ з метою забезпечення проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності створюється комітет з контролю якості аудиторських послуг.

Ведення поточних справ у АПУ здійснює Секретаріат, який очолює Виконавчий директор. Виконавчий директор призначається на посаду і звільняється рішенням Ради АПУ у порядку, встановленому Статутом АПУ. Виконавчий директор, згідно з укладеним трудовим договором, несе персональну відповідальність за використання майна та коштів АПУ і створення належних умов для її діяльності.

---

[69] Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text

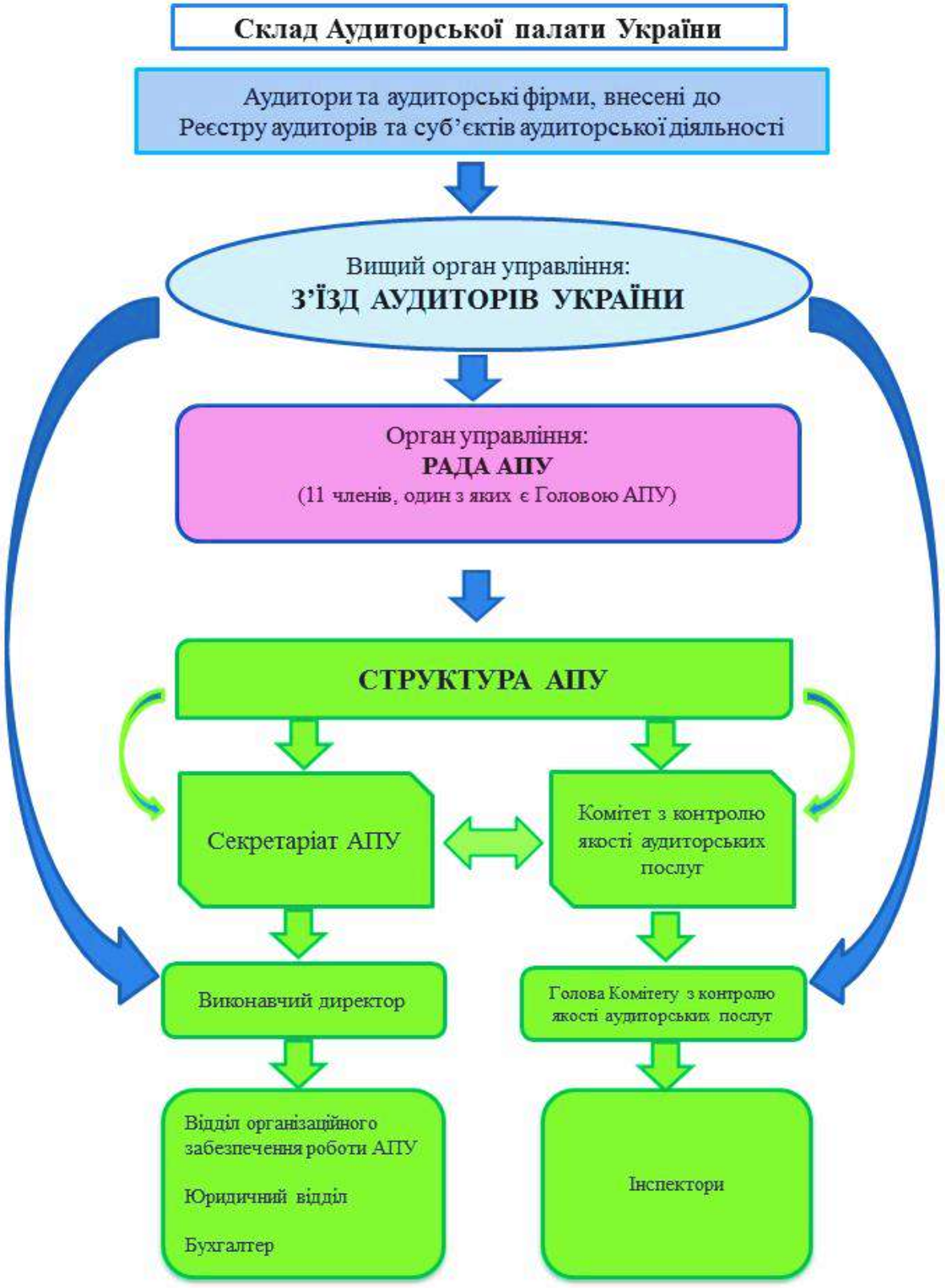


Рис. 3.7. Організаційна структура АПУ

Джерело: узагальнено автором за даними[70].

[70] Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text

За рішенням з'їзду аудиторів України у складі АПУ можуть створюватися комісії з кількості членів Ради АПУ та залучених експертів.

Аудитори, відповідно до вимог законодавства, мають право об'єднуватися у громадські організації за професійною ознакою та створювати професійні організації аудиторів і бухгалтерів з метою об'єднання на професійній основі своїх зусиль для сприяння розвитку та поширенню професії незалежних аудиторів, підвищення значення професії аудитора в Україні, для задоволення економічних інтересів суспільства, удосконалення аудиторської діяльності, представництва в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, захисту професійних інтересів та соціальних прав своїх членів, міжнародного визнання професійної кваліфікації аудиторів України[71].

Професійні організації аудиторів та бухгалтерів мають право в порядку, визначеному Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»:

1) здійснювати підготовку фізичних осіб до складання кваліфікаційного іспиту та іспитів з теоретичних знань з метою атестації аудиторів;

2) створювати незалежні центри оцінювання знань для проведення кваліфікаційних іспитів та іспитів з теоретичних знань з метою атестації аудиторів;

3) проводити безперервне професійне навчання аудиторів;

4) пропонувати кандидатури для обрання членами Ради нагляду, членами Ради АПУ;

5) брати участь у розробленні проєктів нормативно-правових актів та методичних рекомендацій з питань аудиторської діяльності;

6) здійснювати незалежне оцінювання системи внутрішнього контролю якості (системи управління якістю) суб'єктів аудиторської діяльності;

[71] Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text

7) проводити контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які повідомили про намір здійснювати обов'язковий аудит фінансової звітності або здійснювати контроль за безперервним професійним навчанням аудиторів – повноправних членів цих професійних організацій за умови делегування таких повноважень професійній організації в порядку та на умовах, визначених Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»[72].

Радою нагляду можуть бути встановлені вимоги до професійних організацій аудиторів та бухгалтерів, яким делеговано повноваження з контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які повідомили про намір здійснювати обов'язковий аудит фінансової звітності або контроль за безперервним професійним навчанням аудиторів, щодо прозорості їх діяльності, звітування про виконання делегованих повноважень, дотримання політик і процедур контролю під час виконання делегованих повноважень, організації діяльності у спосіб, який унеможливлює виникнення реального чи потенційного конфлікту інтересів. За дорученням Ради нагляду Інспекція здійснює перевірку дотримання такими професійними організаціями вимог, встановлених Радою нагляду та Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»[73].

1992 року у м. Київ створено Всеукраїнську громадську професійну організацію аудиторів – *Спілку аудиторів України* (далі – ВПГУ «САУ»). Спілка об'єднує аудиторів для захисту їхніх прав та інтересів; сприяє розвитку аудиторської діяльності в Україні на основі міжнародних норм і стандартів та створенню системи незалежного контролю з метою захисту інтересів власника. За участю САУ підготовлено проєкт Закону України «Про аудиторську діяльність» (1993). У червні-липні 1993 року Спілкою

---

[72] Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text

[73] Там само.

сформовано склад Аудиторської палати України. САУ є співзасновником «Вісника бухгалтера і аудитора України» (1997 р.)[74].

Місією Спілки є служіння суспільству через сприяння розвитку та поширенню професії незалежних аудиторів, підвищення значення професії аудитора в Україні для задоволення економічних інтересів суспільства. Стратегія діяльності ВПГО «САУ» розкривається у її напрямах:

1) об'єднання аудиторів України;

2) удосконалення професії аудитора;

3) захист законних прав та професійних інтересів членів ВПГО «САУ»;

4) міжнародне визнання кваліфікації українських аудиторів – членів ВПГО «САУ».

Перший напрям «Об'єднання аудиторів України» полягає у:

1) розширенні участі ВПГО «САУ» у сфері регулювання цього ринку, зокрема у формуванні нормативно-правової бази з питань аудиторської діяльності;

2) розвитку ролі ВПГО «САУ» як системного інтегратора щодо взаємодії з органами державної влади, органами регулювання аудиту в Україні, іншими зацікавленими сторонами (бізнесом, експертами, іншими громадськими та професійними організаціями);

3) налагодженні та встановленні комунікаційних зв'язків у межах аудиторської професії як між членами ВПГО «САУ», так і з іншими аудиторами.

Другий напрям «Удосконалення професії аудиторів» полягає у:

1) участі у розробці стратегічних концептуальних документів, стандартів (зокрема, добровільного застосування) і нормативно-правових актів з питань, що стосуються розвитку аудиту в Україні;

2) розробці та реалізації всеукраїнських і міжрегіональних проєктів, спрямованих на підвищення рівня компетентності й обізнаності споживачів аудиторських послуг;

---

[74] Енциклопедія сучасної України. URL: https://esu.com.ua/search_articles.php?id=44621

3) розробці і наданні пропозицій щодо вдосконалення форм і методів аудиторської діяльності;

4) запровадженні власної сертифікації;

5) підвищенні ролі САУ у сертифікаційному процесі аудиторів України;

6) організації системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації членів ВПГО «САУ».

Третій напрям «Захист законних прав та професійних інтересів членів ВПГО «САУ» полягає у:

1) представленні інтересів членів ВПГО «САУ» в органах законодавчої, виконавчої та судової влади;

2) розробці внутрішніх стандартів (положень) ВПГО «САУ»;

3) кадровому, методичному та технологічному забезпеченні членів ВПГО «САУ»: підготовці фахівців (стажування, міжрегіональні семінари), формування в рамках ВПГО «САУ» центрів технологій аудиту в інтересах та для рівного доступу всіх членів ВПГО «САУ»;

4) сприянні впровадженню сучасних методів роботи у практиці діяльності членів ВПГО «САУ»;

5) розвитку спільного потенціалу членів ВПГО «САУ»;

6) проведенні інформаційно-роз'яснювальної роботи з потенційними замовниками та державними органами з метою розширення сфери участі ВПГО «САУ» у виробленні політики на ринку і формуванні умов діяльності;

7) розвитку взаємодії між членами ВПГО «САУ», включаючи застосування єдиних принципів цінової політики у сфері аудиторських послуг;

8) розвитку спільної діяльності із суміжними за цілями громадськими та професійними організаціями.

Четвертий напрям «Міжнародне визнання кваліфікації українських аудиторів – членів ВПГО «САУ» полягає в:

1) інтеграції ВПГО «САУ» у міжнародний економічний простір шляхом членства в міжнародних об'єднаннях професійних бухгалтерів, аудиторів та інших працівників бухгалтерської та фінансової сфери, а саме Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) (International Federation of Accountants (IFAC);

2) розвитку системної взаємодії з міжнародними структурами, що здійснюють діяльність у сфері стратегічних інтересів ВПГО «САУ»[75].

Однією з перших була заснована і *Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України* (далі – ФПБАУ). ФПБАУ було створено в червні 1996 року на першому З'їзді бухгалтерів та аудиторів України. У вересні того самого року було схвалено Статут Федерації та зареєстровано її у Міністерстві юстиції України.

ФПБАУ є громадською професійною саморегулівною, некомерційною організацією, створеною з метою відстоювання інтересів представників бухгалтерської та аудиторської професій. Серед пріоритетів ФПБАУ: підвищення рівня професіоналізму фахівців-обліковців, поліпшення їх іміджу в суспільстві та покращення якості послуг, що надаються ними.

ФПБАУ представлена у всіх регіонах України і на сьогодні є однією з найчисельніших професійних організацій України. ФПБАУ є єдиною організацією в Україні, яка представляє професію бухгалтера й аудитора на міжнародному рівні: є дійсним членом Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC). ФПБАУ має угоди про співпрацю з багатьма професійними організаціями – членами IFAC з різних країн.

Місією Федерації є захист інтересів членів ФПБАУ та сприяння зростання довіри громадськості до високої якості їх професійних послуг; розробка та впровадження стандартів і практики бухгалтерського обліку й аудиту, що базуються на міжнародних стандартах; підвищення рівня професійної освіти та дотримання Кодексу етики професійного бухгалтера IFAC. Особливої уваги заслуговує програма підготовки і сертифікації бухгалтерів Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України. Тренінги, розроблені в рамках цієї програми, дозволяють бухгалтерам удосконалюватись у професії, а також підготуватися до отримання сертифіката міжнародного зразка за програмою CIPA[76].

---

[75] Спілка аудиторів України / офіційний сайт. URL: https://spilka-audit.org.ua/pro-sau/misiia

[76] Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України / офіційний сайт. URL: https://www.ufpaa.org/about/

Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (далі –УАСБА) заснована у вересні 2004 р. і є першою всеукраїнською професійною організацією, що повністю відповідає вимогам Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) щодо членства на основі підтвердженого рівня сертифікації. УАСБА є недержавною неприбутковою організацією. 2007 р. пройшла аудит Інституту присяжних бухгалтерів Шотландії (Institute of Chartered Accountants of Scotland) та отримала рекомендацію на вступ до IFAC.

Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів – це всеукраїнська організація, яка згуртувала навколо себе понад 2 500 фахівців бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту.

Асоціація сприяє впровадженню Міжнародних стандартів фінансової звітності та Міжнародних стандартів аудиту, здійснює підготовку проєктів законодавчих і нормативних актів, сприяє дотриманню членами Кодексу етики МФБ і проводить постійне підвищення професійної кваліфікації членів за всіма дисциплінами програми CIPA у своєму навчальному закладі – Центрі бухгалтерських ресурсів (далі – ЦБР УАСБА).

Члени УАСБА – це головні бухгалтери, фінансові директори, викладачі, бухгалтери-аналітики, фахівці фінансової сфери потужних українських підприємств.

Місія УАСБА – сприяння розвитку і підвищеного статусу професії та забезпечення професійного зростання бухгалтерів і аудиторів в Україні.

Цілі УАСБА – це:

представництво та лобіювання інтересів представників професії бухгалтерів та аудиторів на загальнодержавному рівні;

сприяння впровадженню Міжнародних стандартів фінансової звітності та Міжнародних стандартів аудиту;

надання рекомендацій щодо вдосконалення бухгалтерського обліку та податкового законодавства;

розробка нових методик бухгалтерського обліку й аудиту;

створення системи оперативного інформування членів організації про зміни та нововведення до законодавчої бази, тлумачення законів;

співпраця з міжнародними громадськими організаціями, виконання вимог МФБ;

співпраця з державними і громадськими об'єднаннями, навчальними закладами, підприємствами й установами;

забезпечення дотримання членами Асоціації Кодексу етики IFAC.

Висновки

В Україні на сьогодні функціонують ряд громадських організацій, які сприяють розвитку податкового консультування. При цьому діяльність одних організацій безпосередньо пов'язана із саморегулюванням професійної діяльності суб'єктів податкового консультування (Всеукраїнська громадська організація «Спілка податкових консультантів України», Громадська організація «Палата податкових консультантів»), а інших – опосередковано сприяє такому саморегулюванню (Всеукраїнська громадська організація «Асоціація платників податків України», Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України, Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів та ін.). Загалом інституалізація податкового консультування в Україні відмічається нерозвиненістю та стихійністю через відсутність передусім затвердженого Закону України «Про податкове консультування в Україні».

Контрольні запитання

1. Вкажіть мету та основні напрями ВГО «Спілка податкових консультантів України».
2. Яка організаційна структура ВГО «Спілка податкових консультантів України»?
3. Яка мета та напрями діяльності ГО «Палата податкових консультантів»?
4. Назвіть провідну місію ВГО «Асоціація платників податків України» та напрями її впровадження.
5. Як діяльність ВГО «Асоціація платників податків України» впливає на становлення інституту податкового консультування?
6. Хто є суб'єктами аудиторської діяльності?

7. Назвіть повноваження Аудиторської палати України.

8. Розкрийте організаційну структуру Аудиторської палати України.

9. Які всеукраїнські громадські організації сприяють впровадженню Міжнародних стандартів фінансової звітності та Міжнародних стандартів аудиту?

10. Охарактеризуйте діяльність Спілки аудиторів України.

11. Охарактеризуйте діяльність Української асоціації сертифікованих бухгалтерів і аудиторів.

12. Охарактеризуйте діяльність Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України.

Тестові завдання

1. Вищим керівним органом Всеукраїнської громадської організації «Спілка податкових консультантів» є:

а) Рада спілки;

б) виконавча дирекція;

в) з'їзд Спілки;

г) контрольно-ревізійна комісія.

2. Аудитори та аудиторські фірми:

а) не мають права надавати консультаційні послуги з питань оподаткування;

б) мають право надавати консультаційні послуги з питань оподаткування;

в) мають право надавати консультаційні послуги з питань оподаткування, якщо це не призводить до виникнення загроз щодо незалежності аудитора;

г) правильної відповіді немає.

3. Вкажіть єдиний орган професійного самоврядування аудиторської діяльності:

а) Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів;

б) Спілка податкових консультантів;

в) Аудиторська палата України;

г) Асоціація платників податків України.

4. Сприяє впровадженню Міжнародних стандартів фінансової звітності та Міжнародних стандартів аудиту:

а) Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів;

б) Спілка податкових консультантів;

в) Аудиторська палата України;

г) Асоціація платників податків України;

5. Повноваження громадської організації (Спілки) податкових консультантів України визначаються:

а) проєктом Закону України «Про податкове консультування в Україні»;

б) Податковим кодексом України;

в) Статутом Спілки податкових консультантів України;

г) усі відповіді правильні.

6. Основною місією якої організації є поліпшення підприємницького клімату в країні, розвиток партнерських відносин між владою і бізнесом, підвищення соціальної відповідальності платників податків:

а) Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів;

б) Спілка податкових консультантів;

в) Аудиторська палата України;

г) Асоціація платників податків України.

ТЕМА 4
ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД РИНКУ ПОДАТКОВИХ КОНСАЛТИНГОВИХ ПОСЛУГ

4.1. Державне регулювання податкового консалтингу у країнах Європи.

4.2. Саморегулювання податкового консалтингу в окремих країнах.

4.3. Досвід країн пострадянського простору з податкового консалтингу.

Ключові терміни і поняття: *гармонізація податків в ЄС, Комісія ЄС, консалтингова фірма, компанія; конфедерація, конфіденційність, «парасолькова» організація, присяжний бухгалтер, сертифікований бухгалтер, професійна етика, професійний скептицизм, транспарентність,* «*чотири сестри», федерація, HM&RC.*

Податкові консультанти виробляють вкрай необхідний платникам податків інформаційний інтелектуальний продукт. Необхідний тому, що вільна ринкова економіка постійно ставить перед платниками завдання та головоломки фіскального характеру. Платники податків потребують консультацій у проблемних для них ситуаціях: у випадках їхнього юридичного неуцтва чи правової необізнаності, непевності в сенсі законів, а частіше всього – в складних, заплутаних справах господарських і бізнесових операцій. Роз’яснення таких ситуацій – одне із джерел розвитку поглибленого знання про оподаткування.

За рубежем сучасний податковий консалтинг, крім, власне, консультування, вирішує складний комплекс інтелектуально-функціональних завдань: визначає стратегію, розробляє технології оподаткування, складає і дає податковий висновок, забезпечує дотримання податкового законодавства.

На вершині глобального ринку постачання консалтингових послуг з питань аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування, а також підтвердження законності (чи ні) дій і рішень клієнтів, знамениті міжнародні фірми, «Чотири сестри»: PricewaterhouseCoopers (PwC), Deloitte, KPMG, Ernst & Young. У деяких із них, зокрема в PwC, працюють і випускники Державного податкового університету.

У країнах Західної Європи податкове консультування перебуває на високому інтелектуально-науковому, професійному та морально-етичному рівні. Тому на зарубіжних прикладах легше дешифрувати загадки розвиненої ринкової економіки щодо оподатковуваних операцій, можливо більш повно ознайомитися з низкою супутніх податковому консультуванню понять і термінів, зручніше розпізнавати хитросплетіння фіскального законодавства.

4.1. Державне регулювання податкового консалтингу у країнах Європи

На Заході, зокрема в країнах Євросоюзу, склався консалтинговий бізнес з надання платних консультацій клієнтам з метою допомогти їм вирішити конкретну проблему в сфері свого бізнесу. Як правило, послуги надають консультанти з високою кваліфікацією, які набули досвіду на попередніх місцях роботи. Здебільшого кадри консультантів поповнюються з трьох типових джерел. Наприклад, ті з них, які приходять з академічних установ, мають теоретичну підготовку. Другі підняли свій професійний рівень самопідготовкою та консультуванням на засадах самозайнятості в певних обмежених, конкретних галузях бізнесу. Треті мають досвід роботи, скажімо, бухгалтером у різних організаціях (банках, біржах, страхових компаніях, податковій службі та ін.).

З погляду з України, в країнах ЄС діє високоефективний консалтинг. Однак у самій Європі стан речей у системі консалтингу оцінюють більш самокритично. Так, у квітні 2022 року Постійний комітет Європейського парламенту з податкових питань провів слухання щодо регулювання надання податкових консультацій у ЄС. Мета слухання – установлення підвищеної планки якості роботи податкових консультантів, досягнення більш високих професійних стандартів у галузі консультування. Зі свого боку Єврокомісія розробляє заходи щодо контролю над податковим консультуванням. Взагалі останнім часом податковий консалтинг зазнає посиленої уваги та перевірок зі сторони керівних органів Євросоюзу.



Рис. 4.1. Схема державного податкового консультування

На сьогодні Комісія ЄС розпочала багатосторонні консультації щодо варіантів податкової політики та покращення нормативно-правової бази податкового консультування, особливо зосереджуючись на проблемах ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування. Цей напрям діяльності Єврокомісії одержав назву «Забезпечення рамкової структури діяльності допоміжних засобів» (Securing the Activity Framework of Enablers). Результати консультацій заплановано опублікувати в 2023 році.

Розроблювані Єврокомісією на основі консультацій документи найперше передбачають посилення нормативно-правового забезпечення податкового консалтингу з таких питань:

– проведення перевірок щодо запобігання податкових схем ухилення від сплати податків або агресивного податкового планування;

– категорична заборона сприяння ухиленню від сплати податків та агресивному податковому плануванню;

– розробка кодексу поведінки для всіх учасників податкового процесу, які стимулюють, розробляють, продають, організовують або допомагають у створенні схем ухилення від сплати податків і агресивного податкового планування.

На додаток до вищезазначених заходів Єврокомісія також розглядає введення нових вимог до звітності, запроваджуючи обов'язкову звітність для всіх платників податків ЄС.

Названі та інші заходи Європарламенту та Єврокомісії в напрямі регулювання та нагляду над податковим консалтингом свідчать, що навіть у ЄС не всі питання податкового консалтингу належним чином розроблені та урегульовані в світлі вимог європейської інтеграції, гармонізації та уніфікації податкового законодавства.

В управлінні та міждержавній координації консалтинговою роботою значну роль відіграє CFE – Confederation Fiscale Europeenne (франц.) Tax Advisers Europe – розташована в Брюсселі (Бельгія) асоціація європейських податкових радників. Заснована в 1959 році, тобто майже відразу після створення ЄС, CFE об'єднує членів 33 національних організацій у країнах Європи, які являють собою понад 200 000 податкових радників. CFE багато робить для розвитку податкового законодавства, вона поширює унікальні знання своїх членів, а також сприяє координації національних законів, які регулюють і захищають професію податкового радника.

Діяльність, подібна CFE, тим більше необхідна, коли підприємства все більше залучаються до міжнародних проєктів та ініціатив, які потребують юридичної експертизи та глибоких податкових консультацій, як у своїх країнах, так і в зарубіжних юрисдикціях. Зокрема, використовуючи передову веб-технологію, CFE розробила Європейський реєстр податкових консультантів, потрібний кожному, хто шукає професійно кваліфікованого податкового консультанта.

Другою, взятою для прикладу, подібною до CFE організацією є ETAF – «The European Tax Adviser Federation» (Європейська федерація податкових консультантів). ETAF об'єднує 215 тисяч податкових фахівців із Франції, Німеччини, Бельгії, Румунії, Угорщини та Австрії. ETAF було засновано в 2015 р. як міжнародну некомерційну організацію, яка керується бельгійським законодавством, її штаб-квартира розташована в Брюсселі.

На рівень і престиж ETAF вказують її авторитетні засновники з провідних країн Євросоюзу: Федеральна палата податкових радників Німеччини, Німецька асоціація податкових радників, Вища рада Ордену дипломованих бухгалтерів Франції, Італійський національний союз дипломованих бухгалтерів та експертів з бухгалтерського обліку.

Членами, які приєдналися до ETAF з 2018 р., є Інститут податкових радників Бельгії, Асоціація податкових експертів Румунії, Асоціація угорських сертифікованих податкових експертів, Палата податкових радників та аудиторів Австрії. Остання поповнила ETAF з 1 січня 2022 року.

Основна функція ETAF полягає в тому, щоб представляти податкову професію на європейському рівні в органічному зв'язку з податковою політикою. Її мета – популяризація законодавства та поширення професійних питань з податкового консалтингу, сприяння боротьбі зі зловживаннями та незаконними діями в сфері оподаткування, підвищення транспарентності податкових операцій. ETAF захищає незалежність і конфіденційність діяльності практикуючих податкових консультантів, контролює дотримання ними строгих професійних правил. Співробітники ETAF перебувають на сторожі інтересів і вигід клієнтів податкового консалтингу.

CFE і ETAF – це приклади типових так званих «парасолькових» організацій (umbrella organization). Поняття *umbrella organization* потребує окремого роз'яснення – це головна, центральна установа, яка об'єднує кілька інших організацій, це «організація організацій», що працюють у певній галузі, в нашому випадку в галузі податкового консалтингу. Umbrella organization являє собою об'єднання цих організацій, вона створена для координації їхньої діяльності.

Діяльність консалтингу в Європі підкріплюється розгалуженою системою підготовки кадрів податкових консультантів. Для прикладу візьмемо Інститут дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу (ICAEW) з Великої Британії, країни, що вийшла з ЄС. ICAEW – це організація, яка навчає, розвиває та підтримує дипломованих бухгалтерів і студентів зі всього світу. Станом на кінець 2020 року в ICAEW налічувалося близько 200 тис. студентів майже з 150 країн. ICAEW виконує місію запровадження в Британії єдиних національних стандартів бухгалтерського обліку.

Податковий факультет ICAEW веде підготовку в рамках циклу навчальних курсів, необхідних для досягнення кваліфікації ACA (associate chartered accountant) – звання присяжного бухгалтера ICAEW.

ICAEW перебуває в постійному контакті з державною податковою службою Великої Британії (HV&RC), зокрема користується її методичними розробками з питань подання декларацій, розгляду скарг та ін.

Отримання кваліфікації ACA, як правило, займає три роки, хоча в окремих випадках може тривати до п'яти років. Досягнення кваліфікації ACA складається з чотирьох етапів: 1) складання 15 іспитів з обов'язкових навчальних курсів (бухгалтерський облік; assurance – засвідчення правильності (звітів, документів тощо); бізнес, технології та фінанси; право; управлінська інформація; принципи оподаткування; фінансовий облік та звітність; стратегія та технології бізнесу; бізнес-планування; аудит та надання гарантії, впевненості (assurance) в правильності оформлення (звітів, документів та ін.); податкове законодавство; фінансовий менеджмент; корпоративна звітність; стратегічне керування бізнесом; комплексний кейс); 2) практичний досвід роботи (3 або 5 років – 450 днів); 3) професійний розвиток; 4) тренінг з етики та професійного скептицизму.

Поняття етики та професійного скептицизму потребують пояснення.

Етика встановлює характер зобов'язань або обов'язків, які люди повинні виконувати стосовно себе та один одного. Професійна етика визначає, як професіонали бізнесу та корпорації взаємодіють між собою. Наприклад, юридична етика – це система професійних правил, що регулюють поведінку юристів, і відповідно – консультантів.

Професійний скептицизм означає обов'язкову для консультанта постійну пильність, настороженість та обережність, необхідність ставити під сумнів відповіді, не довіряти доказам клієнтів, побоюватися ризиків та помилкових оцінок.

Отже, податковий консалтинг на всій території країн Євросоюзу перебуває під централізованим управлінням і контролем парламентських і урядових органів, зокрема Європейського парламенту та Єврокомісії. Державні податкові відомства окремих держав надають консалтинговим фірмам юридичну і методичну допомогу.

З боку громадянського суспільства в Європі діє розгалужена децентралізована мережа так званих парасолькових консалтингових інститутів у статусі суспільних органів типу CFE, ENAF, ICAEW, діяльність яких основана на солідарному співробітництві між собою та пронизана координуючими, регулювальними та контрольними функціями щодо податкового консалтингу.

Взаємодія державних законодавчих та управлінських органів на рівні Євросоюзу та окремих держав, зокрема не членів ЄС, з самочинними організаціями громадянського суспільства створюють сприятливі умови для роботи та розвитку податкового консалтингового бізнесу.

4.2. Саморегулювання податкового консалтингу в окремих країнах

З точки зору організації консалтинговий бізнес, подібно до інших бізнесів, має визначити форму своєї діяльності і спосіб сплати податків. Так, консультант, який працює як індивідуальний підприємець (типу нашого ФОП), оподатковується як фізична особа і несе всю особисту та ділову відповідальність. У партнерстві двох або більше консультантів кожен партнер оподатковується як окрема фізична особа та несе особисту відповідальність. Консультант, організований як корпорація, несе обмежену відповідальність, а бізнес оподатковується як окрема організація.

Оскільки консалтинг – це бізнес, він вимагає навичок маркетингової роботи та вміння налагоджувати контакти з клієнтами. Згідно із західними традиціями трудової діяльності, щоб стати визнаним консультантом, над усе необхідні професійні знання та досвід роботи, достатні для успішного вирішення практичних проблем. Особистість консультанта також відіграє значну роль для успіху консалтингу, насамперед вона (особа) повинна викликати довіру клієнтів. Наприклад, американський фахівець Д. Адамс так відповідає на запитання «Як мені вибрати правильного консультанта?: «Керуйтеся своєю інтуїцією. Відправною точкою для вибору є повага і довіра до особи консультанта». Отже, інтуїція не зовсім безпідставна, – вона спирається на авторитет і довіру до консультанта.

Консультант – це фахівець, що дає експертні чи професійні поради. Консультантів, як правило, наймають на умовах незалежного підрядника. Це означає, що сторона, яка наймає, не несе відповідальності перед іншими особами за дії або бездіяльність консультанта.

У взаємодіях між клієнтом і консультантом можуть брати участь й деякі інші фахівці. Одним з таких є *«консультуючий експерт»* (consulting expert) – найнятий експерт, в якого немає права свідчити в суді. Поради експерта-консультанта не підлягають розкриттю.

Кращим чином пізнати, розкрити зміст роботи і призначення консультативних послуг в оподаткуванні доцільно на конкретних прикладах. Для цієї мети вибрана швейцарська консалтингова фірма, яка спеціалізується на податковому консультуванні.

У дещо іншому стилі представляє себе швейцарська податково-консультативна компанія Andersen Tax & Consulting AG. Вона наголошує, що допоможе створити «сімейний офіс» для податкового планування майном, доходами, активами і бізнесом «вашої родини». Andersen зосереджена на консультативній роботі з чотирма категоріями клієнтів: фізичними і юридичними особами, інвесторами, а також оцінює нерухомість та інші матеріальні активи своєї клієнтури.

Особи та сім'ї (приватні особи)

Консультаційними послугами з питань оподаткування з боку Andersen Tax & Consulting AG користуються:

- власники приватного багатства;
- власники бізнесу та підприємці;
- керівники компаній;
- особи та сім'ї з міжнародним багатством;
- інвестори.

Альтернативні інвестиційні фонди

Andersen хвалиться, що може створити «ваше унікальне портфоліо» для розподілу капіталу між декількома альтернативними інвестиційними проєктами: сімейними партнерствами, фондами прямих інвестицій, хедж-фондами, фондами нерухомості, фондами венчурного капіталу і навіть фондом фондів; вона співпрацює з усіма сторонами фонду: генеральним партнером, портфельними компаніями, принципалом та інвестором фонду, забезпечуючи планування доданої вартості.

Студенти повинні впевнитися в розумінні змісту всіх названих вище економічних термінів. Лише деякі з них потребують окремого пояснення.

Портфельні компанії (portfolio companies) – інноваційні фірми, в які венчурний капіталіст вкладає кошти та якими він управляє.

Венчурний капітал (venture capital) – капітал, вкладений у проєкт, у якому є істотний елемент ризику, як правило, це новий бізнес.

Хеджевий фонд (hedge-fund) – інвестиційний фонд спекулятивного характеру, що займається високоризикованими операціями; офшорний інвестиційний фонд, що формується як приватне товариство з обмеженою відповідальністю, яке займається спекуляцією з використанням кредиту.

Фонд фондів (fund of funds) – це об'єднаний інвестиційний фонд, який інвестує в інші фонди, тобто його портфель містить портфелі інших фондів.

Принципал (principal) – особа, що уповноважує іншу особу діяти як агент; особа, що бере участь в угоді за свій рахунок; також – господар; глава, начальник, керівник.

Andersen вихваляється тим, що вона вільна від сучасних «найбільш гострих конфліктів інтересів (today's scrutinized conflicts-of-interest»). «Ми маємо на увазі лише інтереси наших клієнтів».

Послуги для бізнесу

Andersen не обмежена у своїх можливостях надавати повний спектр податкових консультаційних послуг підприємствам. Наші комплексні податкові послуги включають:

– облік та звітність з податку на прибуток;

– положення про податок на прибуток, нарахування та розкриття інформації, що містяться у фінансовій звітності, вимагають дотримання численних правил та рекомендацій;

– оптимізацію податкових процесів і структур, дотримання податкового законодавства, уникнення податкових штрафів;

– вирішення суперечок з податковими органами. Державне та місцеве оподаткування;

– державне, місцеве та міжнародне оподаткування;

– консультування багатонаціональних компаній з податкових аспектів міжнародної діяльності;

– методи і проблеми бухгалтерського обліку та інвентаризації;

– фінансові послуги компаніям, що здійснюють міжнародні операції або є клієнтами чи акціонерами за межами США, які зазвичай мають унікальні податкові проблеми;

– дослідницький кредит та інші податкові пільги;

– податковий облік витрат на основні засоби, включаючи амортизацію цих витрат.

Оцінка

Andersen – одна з найбільших оціночних фірм з повним спектром послуг. Її клієнти варіюються від фізичних осіб і невеликих стартапів [startup – недавно створена фірма або інтернет-компанія] до багатомільярдних глобальних підприємств.

Andersen здійснює оцінку нерухомості та інших матеріальних активів, якими володіють або ними користуються фізичні та юридичні особи:

– суб'єкти господарювання, а також люди, що контролюють певну економічну галузь;

– закриті акціонерні товариства (closely held companies);

– часткові інтереси (partial interests) – [група інтересів, яка виконує ширше коло соціальних функцій, наприклад, організації бізнесу];

– товариства з обмеженою відповідальністю різного типу;

– бізнес-операції дочірніх компаній, центрів прибутку та звітних одиниць (reporting units);

– фінансові активи: привілейовані акції, боргові інструменти, опціони, варанти та вбудовані похідні інструменти (embedded derivatives);

– embedded derivative (деривати) – облігації, страхові поліси, орендні договори; відповідно до міжнародних стандартів обліку деривативи відображаються в облікових регістрах та фінансовій звітності окремо від основних фінансових інструментів, в які вони вбудовані;

– option – різновид термінової угоди, яку необов'язково виконувати; обумовлене сплатою премії право купити або продати цінні папери (товар) за встановленим курсом та у визначений час;

– warrant (платіжний документ) – короткострокове боргове зобов'язання, що видається державною установою; дає своєму власнику право на отримання певної суми (зазвичай відсоткового доходу)];

– інвестиційні портфелі та керуючі компанії, включаючи прямий капітал, венчурний капітал та хедж-фонди;

– нематеріальні активи, включаючи інтелектуальну власність, патенти, торгові марки, авторські права, угоди про заборону конкуренції, технології, програмне забезпечення, активи клієнтів та різні договори;

– машини та обладнання.

На завершення розгляду Andersen слід звернути увагу на рекламну самооцінку її діяльності. Більше, ніж в інших фірм, опис ділових операцій Andersen супроводить хвалебна риторика типу: «чудове обслуговування», «чуйне реагування», «наша технічна глибина і великий досвід», «ретельний незалежний аналіз» та ін., що дійсно можна оцінити гідно: «зводимо до мінімуму відволікання ресурсів і персоналу клієнтів».

Утім більшою чи меншою мірою рекламний підхід до своєї діяльності за конкурентної необхідності властивий усім бізнесовим структурам.

Важливо, що не одні знання та компетенції характеризують співробітників податково-консультативних компаній і фірм. Податкова справа делікатна, конфіденціальна сфера як для фіскальної служби, так і для платників податків. Тому в країнах Заходу наголошують, що персоналу консультативних фірм повинні бути притаманні не лише належні ділові властивості, але й високі моральні устої. Зазвичай вони формулюються патетичними словами в кредо (values, vision, mission) фірми, що виконує також рекламну роль.

Подібним способом пропонує своє бачення завдань перед клієнтами фірма Andersen: «Наша мета – творити та надавати такі поради, які дозволять реалізувати вашу мрію (vision) щодо податків на ваш власний розсуд». У цьому кредо можна побачити намір консультантів зазначити, що, попри рекомендації, не вони, а сам платник залишається володарем своїх рішень.

Подібні missions, visions and values можна продовжувати в незліченній кількості. Всі вони будуть однотипними, виголошеними в діловому стилі піднесеними словами. Їхня спільна сутність – лаконічно, афористично, заманливо представити консультативну діяльність своїх фірм.

У зарубіжному консалтинговому бізнесі великого поширення набув *аутсорсинг (outsourcing)* – передача підприємствами виконання певних функцій іншій організації, тобто частина роботи за плату виконується іншою фірмою, яка на умовах субпідряду може це зробити більш ефективно.

Наприклад, типова консалтингова фірма бухгалтерського аутсорсингу, крім іншого, пропонує виконання таких функцій у сфері оподаткування:

– податкове планування та оптимізація оподаткування;
– складання податкової документації;
– розрахунок підприємства з податків і зборів;
– супроводження податкових перевірок.

Прихильники аутсорсингу переконані, що він стимулює розподіл трудових ресурсів туди, де вони знайдуть найбільш ефективне застосування, і тим аутсорсинг сприяє розвитку початку вільної ринкової економіки. Аутсорсинг дає змогу уникнути накладних витрат, а також витрат, пов’язаних із обладнанням та технологіями. Стратегія аутсорсингу також може привести до прискорення часу виконання замовлення та підвищення конкурентоспроможності. Аутсорсинг використовують також для того, щоб мати змогу зосередитись на основних аспектах бізнесу.

В останні роки розвиток податкового консультування в країнах Євросоюзу характеризувався такими подіями і трендами:

– 2013 р. у Брюсселі вийшов друком «Європейський підручник з професійних питань для податкових консультантів»;

– у Нідерландах діє налагоджена система вузькоспеціальної університетської підготовки податкових консультантів;

– у цілому нормативно-правова база податкового консалтингу стала більш репресивною, при цьому дотримання законодавства (tax compliance) все більше переноситься з державних податкових органів на платників податків та їхніх консультантів;

– виросла відповідальність консультантів перед суспільством, у результаті значно зріс репутаційний ефект їхньої діяльності;

– статус консультантів під кутом зору доступу до професії в країнах ЄС залишається різним, наприклад, у Нідерландах він більш ліберальний, ніж у Німеччині;

– загалом роль, яку займають консультанти в справі оподаткування, до кінця не вияснено, значною мірою вона залишається «чорним ящиком» і тому перебуває під увагою парламентських комітетів і організацій громадянського суспільства.

Дуже важливо, що для відома клієнтів і з метою залучити їх до своїх послуг консультативні фірми так чи інакше оголошують центральні ідеї та головні принципи своєї роботи. Конкретно це зводиться до виголошення трьох пунктів: місії, бачення майбутнього (мрії) та цінностей фірми.

Для прикладу кращим чином виражених у розширеному формулюванні ідеалів і прагнень у здійсненні консалтингу доцільно вибрати американську консультативну фірму Gordimer & Company. В повній назві фірми є досить важлива ознака – CPA, це означає, що її персонал укомплектований дипломованими бухгалтерами (certified public accountant) з правами незалежного аудитора і бухгалтера-ревізора. Це додатковий плюс до репутації фірми, її консультативного потенціалу.

Свою *місію (mission statement)* Gordimer & Company розуміє таким чином: надавати професійні послуги на високому якісному рівні, задовольняти потреби клієнтів шляхом досягнення взаємного фінансового успіху; підтримувати чесність і порядність у всій своїй діяльності; забезпечувати командний розвиток, зростання і відповідальність, пропонувати можливості для досягнення особистого і професійного успіху; підтримувати серед співробітників атмосферу служіння суспільству.

Мрія (vision statement) фірми: бути надійною та шанованою бухгалтерською фірмою, надавати інноваційні та практичні послуги, що сприяють успіхам клієнтів.

Цінності фірми (firm values) розділені на п’ять пунктів:

– клієнти для нас над усе (clients matter): на першому місці бездоганне обслуговування клієнтів;

– командна робота (teamwork matters): співробітництво в межах єдиної фірми – умова успіху;

– спільність важлива (community matters): почуття сім'ї в нашій організації – джерело сили, надії та допомоги;

– цілісність та чесність – це важливо (integrity matters): якісна робота за розумну плату;

– люди перш за все (people matters): повага, турбота, довіра та веселість у нашому офісі мають вирішальне значення для успішної роботи.

Небезінтересно і корисно порівняти європейський досвід консалтингу з подібною роботою деінде. Для міжнародних порівнянь консалтингових фірм у Європі з однотипними фірмами на інших континентах, крім Gordimer & Company, наугад вибрана, здавалося б, скромна фірма RSM Jordan (з Йорданії). Виявився, однак, особливо повчальний факт, що навіть у порівняно малорозвиненій країні консультативна робота з податками ведеться на високому світовому рівні.

Заснована ще 1982 року RSM Jordan є однією з провідних бухгалтерських та консалтингових фірм на Близькому Сході. Вона пропонує широкий спектр послуг місцевим та міжнародним клієнтам: аудит, фінансові, податкові та консультації щодо ризиків. Крім того, на умовах аутсорсингу фірма веде клієнтам бухгалтерський облік і нараховує заробітну плату.

Розкидані по всьому світі дочірні фірми RSM Jordan налічують близько 51 тис. співробітників у 860 офісах в обох Америках, в Європі, на Близькому Сході, в Африці та Азіатсько-Тихоокеанському регіоні.

Своєю цінністю RSM Jordan вважає слідування лаконічному девізу: «Відчуйте силу нашого розуміння та прихильності до вас».

Консультаційна фірма RSM Jordan надає своїм клієнтам податкові консультаційні послуги такого змісту:

– податкове планування з стратегією уникнути надмірних податкових зобов'язань без порушення податкового законодавства;

– попереджання клієнта про слабкі сторони його корпоративної податкової стратегії;

– підготовка та подання річних податкових декларацій клієнтів;

– професійні консультації із будь-яких податкових питань;

– супроводження експертами фірми слідчих і судових справ з питань оподаткування, обговорення результатів і висновків;

– регулярні роз'яснення змін законодавства, які впливають на бізнес клієнта;

– розробка більш ефективних корпоративних податкових служб і стратегій на замовлення клієнта;

– надання індивідуальних податкових консультацій та послуг.

Наведені приклади міжнародних порівнянь з переконливістю відкривають, яку силу і вплив справляє європейська школа і культура податкового консалтингу на подібну діяльність у всьому світі.

4.3. Досвід країн пострадянського простору з податкового консалтингу

Естонія – невелика країна площею 45 тис. кв. км, член Європейського Союзу з 2004 року. Державна валюта євро. Народонаселення 1,3 млн.

Естонія відкрита до інвестицій та залучення міжнародного капіталу. Тому в останні роки в Естонії нерезидентами Естонії відкривається дедалі більше компаній. З 2015 р. в Естонії з'явилося 66 тис. електронних резидентів (серед яких істотна частина – це жителі України), які створили понад 10 000 компаній, з яких понад тисячу є стартапами.

Естонія – перша у світі цифрова держава, мешканці якої можуть будь-яку взаємодію з державою здійснити в електронному середовищі – від візиту до сімейного лікаря до запису дитини до дитячого садка. Це означає також, що, маючи карту електронного резидента Естонії, бізнесом можна управляти з будь-якої точки світу.

Естонія – країна пострадянського простору, з якого вона намагалася вирватися одною з перших. Але тепер Естонія є повноправним членом Європейського союзу і тому, звісно, на її території діють закони ЄС і, відповідно, європейські правила консалтингу.

Національні особливості та проблематика податкового консалтингу диктуються специфікою естонської економіки і ринку робочої сили.

Розглянемо декілька конкретних прикладів діяльності естонських консалтингових компаній із питань аудиту, оподаткування та бухгалтерського обліку.

Персонал фірми Ecovis in Estonia здійснює функції податкових радників (advisers), аудиту та бухгалтерського обліку, пропонуючи конкретні високоякісні послуги з питань:

– аудиту та «надання впевненості» – (assurance – засвідчення правдивості даних і правильності оформлення поданих клієнтом документів);

– консультування проблем оподаткування та бухгалтерського обліку;

– проведення професійної підготовки з аудиту, бухгалтерському обліку та оподаткування;

– підтримка транзакцій.

Консалтингова компанія AMS Group надає бухгалтерські послуги, здійснює реєстрацію компаній, послуги з автоматизації процесів та з юридичних питань у повній відповідності з директивами і правом ЄС за умови, що право ЄС має пріоритет над естонським правом. AMS Group попереджає клієнтів-нерезидентів, що в Естонії немає податку на нерозподілений прибуток компаній.

Для ведення бухгалтерського обліку AMS Group використовує додаток власної розробки, що значно спрощує та автоматизує рутинні процеси бухгалтерського обліку.

Клієнту не потрібно надсилати документи електронною поштою, всі документи за минулий місяць завантажуються в особистому кабінеті. До файлів, що завантажуються, можна додати коментар для бухгалтера з приводу цих документів. Це дозволяє прискорити обробку первинних документів, а також автоматизувати процес відповідності документів банківським випискам. Додаток постійно оновлюється і клієнту стає все більше нових функцій.

Естонська консалтингова компанія Oü спеціалізується на міжнародних податкових консультаціях з метою охарактеризувати клієнту податкову систему зарубіжної країни з позиції міжнародних угод, укладених у ході діяльності естонської компанії.

Отже, естонські компанії, що діють за рубежем, Oü інформує про податкове законодавство у країнах їхньої діяльності та попереджає про потенційні ризики у процесі діяльності.

Питання, які зазвичай порушуються під час отримання консультації:

– оподаткування естонської компанії;
– податкові угоди між Естонією та іншими країнами;
– аналіз потенційних операційних ризиків;
– оподаткування дивідендів та інших доходів;
– правила справляння транскордонного ПДВ;
– правила оподаткування у різних країнах.

Oü пропонує таку процедуру консультування: надіслати питання, щоб визначити обсяг та вартість консультації. Отримайте комерційну пропозицію. Вибір за клієнтом часу, мови та формату консультації (телефоном, через Skype, безпосередньо у офісі Oü).

Підсумовуючи консалтингову роботу естонських фахівців з питань оподаткування на прикладах діяльності трьох консалтингових фірм, є підстава констатувати, що консультації провадяться на високому професійному рівні згідно з вимогами законодавства ЄС. Клієнтам надається належний спектр. Командний характер інтелектуального мозкового штурму проблем дозволяє знаходити правильні відповіді на поставлені запити та мінімізувати ризики клієнтів. Постановку консалтингу в Естонії можна вважати за взірець для наслідування для податкового консалтингу в Україні.

Висновки

У країні, яка має статус кандидата на членство в Європейському Союзі, доречно звертатися до західноєвропейського і американського досвіду в будь-якій економічній діяльності, вчитися там. Ознайомлення з прийнятим у США та Західній Європі підходом до податкового консультування необхідне та корисне вже тому, що західні фахівці володіють унікальним запасом знань та хисту з усіх галузей економіки. Одна із беззаперечних західних цінностей – вміння працювати ефективно: досягати максимального результату при мінімумі затрат ресурсів (часу, грошей, зусиль, нервів) та відволікання персоналу.

Особливо повчальне вивчення західного досвіду для студентів-бакалаврів – неофітів знання про податки. Важливо знати, якщо контроль в оподаткуванні є більше сферою імперативного примусу, заборони, загрози, то податкове консультування має характер доброзичливого попередження, запобіжного обмеження, корисної поради, необхідної настороги. Цільовий фокус податкового консалтингу – підвищення ступеня дотримання платниками податків чинного законодавства (tax compliance).

Методологічне зауваження. У наведених вище прикладах діяльності зарубіжних консультативних фірм ніби відповідь на питання «що вони роблять?», тобто розкрито те досить численне коло податкових явищ, операцій і проблем, з якими зарубіжні консультанти стикаються в практичній роботі в умовах повноцінної ринкової економіки. З точно такими або подібними питаннями мають справу і українські консультанти.

«Як вони це роблять?» Вичерпна відповідь на це питання залишається неможливою, адже нам досконально невідома, та і не може бути відомою, нормативно-правова база, службові інструкції, особливості та нетрі будь-якого зарубіжного податкового законодавства. Отже, давати в Україні консультації щодо зарубіжних проблем – нонсенс.

«Як це робити?» – з цією метою варто скористатися другими розділами цього посібника, а також набутими знаннями з усього циклу бюджетно-податкових й облікових навчальних дисциплін.

Напевно можна лише констатувати, що співробітники згаданих вище фірм уміють консультувати на належному рівні, інакше вони б не втрималися на вкрай конкурентному ринку консультативних послуг. З аналогічними ситуаціями та питаннями щодо оподаткування, наприклад, стартапів, хедж-фондів, товариств тощо. стикаються й вітчизняні консультанти. Отже, треба вчитися на доступних прикладах та знаходити відповіді на однотипні питання, які однаково стоять деінде, хоч в Україні, хоч за рубежем, на основі положень вітчизняного податкового законодавства.

Контрольні запитання

1. Які зовнішні соціально-економічні фактори впливають на податкове консультування?
2. Які політичні фактори сприяють або заважають здійсненню податкового консалтингу?
3. Що нового привніс зарубіжний досвід у практику податкового консультування в Україні?
4. Чи доцільно і можливо українським фахівцям консультувати зарубіжних бізнесменів щодо змісту та особливостей податкового законодавства України?

Тестові завдання

1. Податковий консалтинг – це:

а) форма податкового контролю;
б) різновид внутрішньої перевірки;
в) різновид зовнішньої перевірки;
г) надання порад і рекомендацій платникам податків.

2. Старт-ап (start-up) – це:

а) недавно створена фірма;
б) фіскальна установа;
в) порада або рекомендація;
г) форма хеджевого фонду.

3. Венчурний капітал (venture capital) – це:

а) портфельні інвестиції;
б) офшорний інвестиційний фонд;
в) інвестиції бізнесмена-принципала;
г) інвестування капіталу з елементами ризику в новий, незнаний бізнес.

4. Хеджевий фонд (hedge fund) – це:

а) інвестиційний фонд спекулятивного типу;
б) фонд коштів для майбутніх операцій;
в) кошти, резервовані для таємного шлюбу;
г) фінансовий актив.

5. Принципал у бізнесі – це:

а) лідер, розпорядник ділових операцій;

б) рядовий учасник бізнесу;

в) керівник певного регіону;

г) ректор, директор приватного навчального закладу.

6. Ф'ючерсні операції в бізнесі – це:

а) ділові угоди, передбачені на майбутнє;

б) будь-які дії, розраховані на майбутнє;

в) результати операцій у минулому;

г) сподівання на майбутній шлюб (future marriage) за контрактом.

7. Консультування тим відрізняється від контролю, що консалтинг має характер:

а) доброзичливого попередження;

б) корисної поради;

в) запобіжного обмеження;

г) консалтинг – це імператив, заборона, загроза.

8. Консультування тим відрізняється від аудиту, що консалтинг – це:

а) перевірка;

б) ревізія;

в) експертиза;

г) порада, консультація, побажання.

9. Тотожним поняттям (синонімом) до терміна клієнт є:

а) замовник;

б) споживач;

в) протеже (чийсь ставленик);

г) патрон (покровитель, захисник).

10. Як правило, західні консультативні фірми в рекламних цілях оголошують mission своєї діяльності. Mission – це:

а) функції фірми;

б) кінцева мета її діяльності, мрія її досягнень;

в) професійні цінності, покладені в основу її діяльності;

г) етично-моральні цінності, покладені в основу її діяльності.

ТЕМА 5
АНАЛІТИЧНА РОБОТА ЯК ОСНОВА ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАНТІВ

5.1. Оцінка якості економічної інформації, що використовується у практиці податкового консультування.

5.2. Класифікація економічної інформації для цілей податкового консультування та її джерела.

5.3. Методи аналітичної роботи податкових консультантів.

5.4. Етапи податкового аналізу діяльності організації для цілей податкового консультування.

Ключові терміни і поняття: *аналітична робота, аналітична діяльність, аналітичні процедури, економічна інформація, інформаційні відносини, джерела інформації, методи аналітичної роботи.*

Сутність ефективної організації аналітичної роботи на підприємстві з метою податкового консультування полягає в тому, щоб правильно побудувати механізм відбору вхідної інформації для здійснення аналітичних процедур, вибору інструментів для проведення аналізу, групування та структурування й отримання вихідних аналітичних даних з метою своєчасного і повного забезпечення ними усіх заінтересованих суб'єктів, а також подальшого її використання у податковому консультуванні з метою надання практичних рекомендацій клієнту – замовнику консультаційних послуг.

5.1. Оцінка якості економічної інформації, що використовується у практиці податкового консультування

Інформація займає основне місце як у господарському механізмі суб'єкта підприємницької діяльності, так і в економічному житті країни. А тому глибина та результативність аналітичної роботи залежать від обсягу, вчасності, актуальності та якості інформації, що буде використовуватися при здійсненні аналізу.

Отже, інформаційне забезпечення є важливим етапом та необхідною умовою організації та здійснення економічного аналізу. Це пояснюється тим, що від складу, змісту, якості вихідних даних залежить ефективність аналізу, об'єктивність і дійсність його результатів.

Вагому роль у формуванні та опрацюванні інформації відіграють інформаційні відносини з приводу отримання та використання інформаційних джерел, оскільки ця процедура врегульована законодавчо, а самі відносини мають здійснюватися відповідно до цього. Такі відносини мають відповідати певним принципам, що визначені у нормативно-правих документах.

Законодавчо визначено, що основними принципами інформаційних відносин є:

– гарантованість права на інформацію;

– відкритість, доступність інформації та свобода її обміну;

– об'єктивність, вірогідність;

– повнота і точність інформації;

– законність інформації[77].

Інформаційна діяльність зводиться до виконання таких основних функцій:

– вирішення програмно-методологічних питань;

– одержання інформації;

– використання інформації;

– поширення інформації;

– зберігання інформації;

– вилучення із обігу та знищення даних[78].

Зміст функції з вирішення програмно-методологічних питань полягає в постановці завдань інформаційної діяльності в частині методологічних засад і практики. Здебільшого це стосується розробки програми діяльності, у якій формуються мета, завдання, складається план інформаційного забезпечення, визначаються інформаційні джерела, методи та способи її збирання.

---

[77] Про інформацію: Закон України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/

[78] Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу: навч. посіб. К.: Знання, 2008. 639 с.

Така інформація повинна точно та достовірно відображатися у зовнішній та внутрішній звітності з усіх господарських операцій та надаватися користувачам щодо поточного та перспективного стану, динаміки розвитку підприємства, фінансового стану, розрахунків з бюджетом, висновків аудиторської діяльності та інших даних його діяльності.

Законом України «Про інформацію» визначена така термінологія, яка розкриває сутність вищезгаданих функцій.

Так, одержання інформації – це набуття, придбання, накопичення, відповідно до чинного законодавства України, документованої або публічно оголошуваної інформації громадянами, юридичними особами або державою.

Використання інформації – це задоволення інформаційних потреб громадян, юридичних осіб і держави.

Поширення інформації – це розповсюдження, обнародування, реалізація у встановленому законом порядку документованої або публічно оголошуваної інформації.

Зберігання інформації – це забезпечення належного стану інформації та її матеріальних носіїв.

При цьому одержання, використання, поширення та зберігання документованої або публічно оголошуваної інформації здійснюється у порядку, передбаченому цим Законом та іншими законодавчими актами в галузі інформації.

Перелічені функції доповнюють одна одну та утворюють замкнутий технологічний процес інформаційної діяльності.

Ефективність економічного аналізу залежить від якості інформаційного забезпечення. Тому, згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності та вказаним вище Законом України «Про інформацію», до якості інформації висуваються такі вимоги: корисність (особливо на етапі її формування), доречність (актуалізована на час її запиту), достовірність та надійність (підтвердження наявним фінансовим обліком), зрозумілість, співставність і стабільність (відповідність формам звітності).

Отже, дотримання цих вимог передбачає подати інформацію не лише актуалізовану та достовірну, а й у зрозумілій формі, аби користувач зміг використовувати її для прийняття рішення, не

боячись допустити помилки. При цьому необхідно, щоб форми подання, наприклад, звітності як основного джерела інформації чітко відображали сутність питань.

Якість інформації оцінюється за такими ознаками:

- повнота – кількість інформації повинна бути мінімальною, але достатньою для оцінки ситуації та прийняття рішення на певному рівні управління;
- достовірність і своєчасність формування інформації – інформація має достовірно відображати процес функціонування системи та бути актуалізованою;
- можливість її використання в управлінні економікою;
- комплексність інформації для оцінки господарської діяльності[79].

Проте у податковій практиці самі собою методики економічного аналізу будуть малоефективні, якщо немає достатнього обсягу потрібної інформації, тим більше протягом роботи консультанта з оптимізації оподаткування організації – платника податків, що виникають у процесі планування податкових зобов'язань. Поряд зі знанням податкового законодавства, володінням прийомами і методами економічного аналізу, податковому консультанту необхідно вміти на основі збору, систематизації та вивчення отриманої інформації виділити з неї найбільш корисну для підготовки та прийняття успішного управлінського рішення з оптимізації податкових витрат організації.

Тому у процесі аналітичної діяльності податкового консультанта виділяють такі основні етапи роботи з інформацією:

1. Оцінка надійності інформації. Цей етап є досить важливим під час проведення аналізу зовнішніми користувачами інформації (банками, постачальниками, підрядниками, інвесторами тощо). Особливе значення має повнота розкриття існуючої інформації, яка визначається:

- якістю облікової роботи на підприємстві та системою внутрішнього контролю;

[79] Про інформацію: Закон України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/

– дотриманням відповідних процедур під час здійснення господарських операцій (санкціонування, документальне підтвердження, забезпечення збереження документації та ін.).

2. Читання інформації – на цьому етапі аналізу формується початкове уявлення про діяльність організації, виявляються зміни у складі і структурі оподатковуваних баз, податкових платежів та джерела їх сплати, встановлюються взаємозв'язки різних показників.

3. Аналіз інформації являє собою дослідження організації бухгалтерського, фінансового та податкового обліку на підприємстві, а також відповідності останнього вимогам податкового законодавства та інтересам власника.

4. Прогнозування основних показників щодо сплати податків на перспективу ґрунтується на обліку виявлених у процесі аналізу резервів і закономірностей у діяльності організації та використання методів перспективного аналізу[80].

При цьому результативний діагностичний аналіз інформації має ґрунтуватися на швидкому її збиранні стосовно характеру й обсягу допомоги, яку податковий консультант має надати клієнтові-платнику податків. Ця інформація повинна бути суцільною, а не вибірковою.

Підготовка, оцінка, читання та аналіз інформації є початковою фазою будь-якого процесу консультування, зокрема податкового.

Консультант збирає інформацію за такими факторами: термінологія, що використовується; характер і розташування ринків; ділові методи та практика в цій галузі; закони, правила і традиції, що переважають у галузі; історія та розвиток; існуючий економічний клімат і головні тенденції та проблеми галузі[81].

Статистичні дані, публікації у галузевих журналах та спеціальних збірниках дозволяють одержати значну частину інформації, особливо про економічні тенденції розвитку тієї сфери, в якій

---

[80] Тарасенко С. І. Управлінське консультування: конспект лекцій з дисципліни для здобувачів вищої освіти зі спеціальності 073 «Менеджмент» за освітньо-професійною програмою «Менеджмент» / укладач: С. І. Тарасенко. Кам'янське: ДДТУ, 2017. 149 с.

[81] Там само.

діє клієнт. Консультант у сфері податків дізнається також про фінансове становище клієнта, актуалізовані результати його діяльності, наміри і проблеми з опублікованих звітів або звітних даних, внесених у державні реєстри, розрахунки з бюджетом, а також архіви інформаційно-аналітичних служб.

Така аналітична діагностика інформації вважається попереднім діагнозом, який обмежується швидким збиранням і аналізом суттєвої інформації, яка, згідно з практикою та досвідом консультанта, необхідна для суттєвого розуміння проблеми клієнта, сприйняття її у більш широкому контексті діяльності клієнта його економічних показників, існуючих чи потенційних управлінських проблем, а також реалістичної оцінки можливості допомоги.

Проте така інформація з метою її ефективного застосування повинна бути певним чином структурована відповідно до запитів клієнта та відповідати всім вимогам нормативно-правового характеру.

5.2. Класифікація економічної інформації для цілей податкового консультування та її джерела

Інформація, яку можливо і доцільно використовувати в практиці податкового консультанта, неоднорідна за своїм складом і може бути класифікована за різними ознаками, які розкривають її сутність.

Формування інформації відбувається за рахунок таких джерел, які може використовувати у своїй роботі податковий консультант:

1. Джерела зовнішньої інформації:

– вищі органи державної влади і управління (Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України) – укази, закони, постанови, розпорядження, рішення, інші нормативні та законодавчі акти, які стосуються питань оподаткування та ведення податкового обліку, бухгалтерського обліку, розвитку відносин власності (приватизації, акціонування, демонополізації тощо), розробки основних напрямів фінансово-економічної політики, визначення митних бар’єрів і пільг, валютного регулювання;

– національний банк, комерційні банки, фінансові ринки (особливо кредитів та депозитів) – інформація, що стосується грошового обігу, приватних внесків і емісійних відсотків;

– різні союзи й асоціації – інформація про інші комерційні організації, а також про підприємницьке середовище в цілому (загальна кількість комерційних банків та їх філіальні мережі; фінансові компанії, представництва, відділення та філії іноземних банків на території країни; підприємницькі спілки, асоціації і консорціуми, склад їх учасників; філії і представництва за кордоном спільних комерційних організацій за участю міжнародного капіталу на території країни). Тут найбільш важлива інформація про вироблену та реалізовану ними продукцію, товари, роботи, послуги; обсяги реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, конкуруючих з асортиментом цієї компанії; про цінову політику і фінансове становище конкурентів; про фінансовий стан контрагентів по бізнесу (покупців і замовників, постачальників і підрядників, а також господарюючих суб'єктів, які здійснюють з досліджуваною організацією спільну діяльність);

– інші фінансові інститути, що здійснюють безпосередній вплив на діяльність даного суб'єкта господарювання, оскільки операції з основними інструментами ринку капіталу і валютного ринку можуть бути не тільки одним із джерел доходів комерційної організації, але і способом захисту від ризиків і підтримки необхідного рівня ліквідності;

– зовнішньоекономічний комплекс, тобто інформація про зовнішньоекономічну політику уряду – про розвиток системи державного регулювання (ліцензування, податки, мита) і підтримки зовнішньої торгівлі, про обсяг операцій з централізованого експорту та імпорту;

– наукові публікації і статистичні матеріали.

2. Джерела внутрішньої інформації, що формуються у самій організації (головна складова інформаційної бази аналізу):

- установчі документи;
- внутрішні нормативні документи (накази, розпорядження, інструкції тощо), що регламентують правила і процедури прийняття управлінських рішень, здійснення угод та операцій;

– бізнес-плани та звіти про діяльність;

– різна несистемна інформація, наявна в електронних базах даних;

– матеріали системи внутрішнього контролю та аудиту;

– матеріали перевірок, що здійснюються зовнішніми аудиторами;

– матеріали перевірок, що проводяться податковими органами;

– дані бухгалтерського аналітичного, синтетичного обліку та звітності;

– дані податкового обліку та звітності тощо.

Безпосередньо для аналітичної роботи системи оподаткування на підприємстві можуть слугувати такі дані:

– законодавчі та нормативні акти з питань оподаткування, якими керується платник податків;

– наказ про облікову політику в частині розрахунків з податкових зобов'язань;

– первинні документи, що є підставою для виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту;

– регістри бухгалтерського та податкового обліку;

– бухгалтерська та податкова звітність;

– договори, контракти з контрагентами.

Важливим елементом аналітичної роботи з внутрішніми джерелами є оцінка елементів системи внутрішнього контролю підприємства за податковими розрахунками, яка включає таке опрацювання інформації щодо:

– організаційної структури податкового контролю на підприємстві;

– раціонального розподілу функціональних обов'язків як однієї із форм контролю, яка дає можливість уникати податкових зловживань відповідальною особою;

– фізичного контролю наявності та збереження активів, який включає певні процедури та заходи з обмеження доступу до активів за винятком уповноваженого персоналу; запобігання крадіжкам тощо;

– санкціонування і дозволу на усі господарські операції з виконання податкових зобов'язань;

– арифметичного і бухгалтерського контролю (перевірка повноти, точності обліку нарахування та сплати податкових платежів та зборів)[82].

Бухгалтерські документи класифікують за такими особливостями, як:

– первинні документи;

– регістри бухгалтерського обліку;

– внутрішньогосподарська (управлінська) звітність;

– фінансова звітність.

Первинні документи – це джерела первинної інформації встановленої форми, які підтверджують факт здійснення господарської операції та є основою для аналітичного обліку. Це так званий первинний облік.

Регістри бухгалтерського обліку – це спеціальні таблиці, в яких облікові записи господарських операцій згруповані на рахунках (журнали-ордери, меморіальні ордери, відомості, розроблені таблиці, картки).

Проте з метою здійснення комплексного економічного аналізу господарської діяльності підприємства документів первинного бухгалтерського обліку і регістрів бухгалтерського обліку недостатньо, тому використовується також звітність: бухгалтерська, фінансова, податкова, яка слугує підставою для прийняття виваженого та оптимального управлінського рішення.

Внутрішньогосподарська (управлінська) звітність – це спеціальна звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку і призначена для задоволення потреб в інформації внутрішніх користувачів – органів управління підприємства.

Фінансова звітність – це основний вид звітності підприємства, порівняно з іншими видами, яка включає статистичну, бухгалтерську, податкову та спеціалізовану звітності, які відображають

[82] Аудит оподаткування підприємств: навч. посіб. / О. А. Петрик, Г. М. Давидов, О. Ю. Редько та ін.; за заг. ред. О. А. Петрик; передм. Т. І. Єфименко. К.: ДННУ «Акад. фін. управ ління», 2012. 352 с.

фінансові показники діяльності підприємства за звітний період, що передаються контролюючим органам[83].

Отже, наведена класифікація економічної інформації та перераховані джерела її отримання є основою для аналітичної діяльності консультантів, зокрема і податкової, але з більш розширеним та детальним аналізом інформації у сфері податкового та бухгалтерського обліку.

5.3. Методи аналітичної роботи податкових консультантів

Об'єднавши описані в теорії методи економічного аналізу, що використовуються в податковому консультуванні, з існуючими в практичній діяльності способами оптимізації оподаткування, можна класифікувати аналітичні методи, що використовуються при визначенні впливу на сукупність податкових зобов'язань організації, що виникають у процесі оподаткування.

Класифікація аналітичних методів для цілей податкового консультування має два основні значення:

– наукове, що полягає в упорядкуванні використовуваних аналітичних прийомів, їх систематизації та виявлення напрямів можливої появи нових методів;

– практичне, що полягає у використанні її як інструменту під час підбору необхідного в конкретному випадку аналітичного прийому або їх сукупності.

Методи аналізу впливу на сукупність податкових зобов'язань організації, що виникають у процесі оподаткування і використовуються для оцінки здійсненого раніше, виробленого або передбачуваного впливу на податкові платежі організації, можуть бути деталізовані за різними ознаками: часу; кількості напрямів впливу; кількості розглянутих варіантів; інструменту впливу; використання об'єктивних і суб'єктивних заходів; ступеня легальності тощо[84].

---

[83] Мулик Т. О., Федоришина Л. І. Організація аналітичної роботи в сільськогосподарських підприємствах: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2020. 236 с.

[84] Там само.

Методи фінансово-економічного аналізу у податковому консультуванні класифікуються за такими ознаками:

– за часом проведення: ретроспективні, оперативні, прогнозні;

– за кількістю відстежуваних факторів: одно- та багатофакторні;

– за кількістю варіантів: одно- та багатоваріантні;

– за напрямом дії: на податкову базу, на строки виникнення та сплати податків, на спосіб оподаткування;

– за використанням об'єктивних і суб'єктивних витоків: емпіричні (дослідні) та математичні (кількісні).

Під час проведення аналітичної роботи у податковому консультуванні використовують загальноприйняті методи економічного аналізу з певними коригуваннями відповідно до сфери аналізу. Основними методами аналітичної роботи у податковому консультуванні прийнято вважати[85]:

1) структурний аналіз;

2) факторний аналіз;

3) маржинальний аналіз (аналіз беззбитковості);

4) аналіз відхилень.

Структурний аналіз. Сутність цього методу полягає в такому:

– розглядається показник, який має певну внутрішню структуру, тобто складається з декількох частин (елементів);

– оцінюються частки кожної з частин у загальному значенні показника;

– робиться висновок про те, які з частин внесли найбільший (або найменший) внесок у кінцеве значення показника.

Метою проведення структурного аналізу в рамках управління фінансовими потоками підприємства є:

- оцінка внеску статей (деяких зі статей або їх груп) у загальну величину фінансового забезпечення підприємства за визначений період;
- оцінка впливу статей на динаміку величини фінансового забезпечення в часі.

[85] Кулик А. В. Теорія економічного аналізу: навч. посіб. К.: ДП «Вид. «Персонал», 2018. 452 с.

Відповідно до цих цілей можна виділити два основних види структурного аналізу:

– вертикальний;

– горизонтальний.

Факторний аналіз. Сутність цього методу полягає в такому:

– на основі отриманих даних за період (як фактичних, так і планових) за певними алгоритмами порівнюються між собою різні показники усіх типів;

– потім знайдені співвідношення формують у групу показників (коефіцієнтів, індексів);

– після цього розраховані значення показників порівнюються між собою і/або зі значеннями, прийнятими як нормативні (бажані, допустимі або критичні).

Основною метою проведення такого аналізу в рамках фінансового управління є:

– по-перше: оцінка відповідності досягнутих показників (у тому числі і за плановими даними) тих значень, які підприємство розглядає для себе як нормативні;

– по-друге: оцінка ступеня впливу одних статей на інші і на загальні показники діяльності підприємства через систему коефіцієнтів.

Маржинальний аналіз (аналіз беззбитковості). Сутність цього методу полягає в порівнянні постійних витрат підприємства та маржинального доходу / вкладу на їх покриття.

Метою проведення такого виду аналізу є аналіз беззбитковості, який дозволяє оцінити обсяги реалізації (як натуральні, так і вартісні), що необхідні для повного покриття усіх витрат за нульового прибутку.

Аналіз відхилень

Аналіз відхилень визначає різницю між конкретними значеннями певного показника, причому значення можуть братися в найрізноманітніших розрізах господарської діяльності підприємства.

Під час здійснення аналітичної роботи у податковому консультуванні використовують, поряд із основними вищезазначеними методами, також інші методи та прийоми.

Одним з основних логічних якісних прийомів, до якого звертаються на початковій стадії аналізу, прийнято вважати групування.

Групування – це розмежування загальної кількості одиниць сукупності на окремі групи за однією або декількома істотними ознаками з метою систематизації матеріалу для аналітичного опрацювання. Аналітичні групування дозволяють розкрити зміст середніх величин та виявити причинно-наслідкові зв'язки між узагальненими значеннями фінансово-економічних показників у межах якісно однорідних груп.

Порівняння є ще одним прийомом в аналітичній роботі податкового консультанта. Порівняння – це зіставлення аналітичних показників з метою визначення загальних і специфічних ознак фінансово-економічних тенденцій та їх закономірностей у динаміці. Цей прийом аналітичної роботи є одним із найпоширеніших прийомів економічного аналізу, який починається із зіставлення явищ, пошуку в них спільного та відмінного[86].

Об'єктами порівняння для цілей податкового консультування можуть бути фінансові показники одного рівня (підприємство і його підрозділи, дочірні філії), одного змісту (бухгалтерські, податкові та фінансові звітні документи, їх динаміка, прогнозні та планові розрахунки) та інших однакових параметрів та показників, що характеризують фінансові та податкові розрахунки з державою.

Варто зазначити, що всі економічні та фінансові показники і процеси, які здійснюються у ході проведення аналізу, повинні бути кількісно визначені. Для цього їх подають в абсолютних і відносних величинах.

Отже, в аналітичній роботі податкового консультанта використовуються всі класичні економічні методи та прийоми, проте з певними відмінностями, які найбільше характеризують та прийнятні у сфері проведення аналізу.

---

[86] Кулик А. В. Теорія економічного аналізу: навч. посіб. К.: ДП «Вид. «Персонал», 2018. 452 с.

5.4. Етапи податкового аналізу діяльності організації для цілей податкового консультування

Основним напрямом у сфері надання податкових консультацій є фокусування діяльності підприємства насамперед на предмет дотримання вимог податкового законодавства. Проте перевірка дотримання всіх норм законодавства в податковій сфері передбачає більш професійній підхід до аналізу результатів економічної діяльності платника податків та його організації, особливостей її оподаткування, пошук методів, методичних прийомів та процедур, що використовуються у процесі проведення аналітичної діяльності, та які податковий консультант обирає самостійно.

Їх вибір залежить від багатьох факторів, зокрема: від об'єкта внутрішнього аналізу; цілей, яких необхідно досягти, під час проведення такого аналізу; професійних навичок податкового консультанта; наявних даних тощо.

Основною метою аналітичної діяльності податкового консультанта є:

– встановлення діючого на підприємстві організаційно-правого забезпечення оподаткування;

– оцінка правильності встановлення, нарахування, повноти та своєчасності сплати до бюджету податків, зборів та платежів;

– надання незалежних висновків про достовірність фінансової бухгалтерської та/або податкової звітності;

– попередження можливих штрафів, пені, інших фінансових санкцій та судових позовів, пов'язаних з порушеннями податкового законодавства;

– надання клієнту (як правило, керівництву підприємства) обґрунтованих пропозицій щодо оптимізації оподаткування його діяльності.

Під час проведення аналітичної роботи податковий консультант використовує різні методичні прийоми та методи. Основні з них були розглянуті вище.

Поряд з цим використання будь-якого методу аналізу передбачає виконання певних процедур його застосування, тобто певного порядку дій консультанта для отримання результатів на певному етапі внутрішнього аналізу.

З методологічної точки зору процедури щодо аналітичної роботи можна розглядати як певні та схожі дії внутрішнього аудиту, які ґрунтуються на ефективному застосуванні існуючих методів і прийомів аудиту або їх комбінацій, а також методів раціональної організації діяльності внутрішнього контролю на підприємстві.

При цьому сама процедура проведення аналізу на підприємстві являє собою бізнес-процес (у певному сенсі схожий з процесом бюджетного планування), який має бути зафіксованим у регламентних документах підприємства і дотримуватися в кожному конкретному випадку проведення. Процедура аналізу як бізнес-процес характеризується такими складовими:

1. Період аналізу – часовий період, за який проводиться аналіз певних даних. Для проведення коректного план-фактного аналізу його період повинен збігатися з періодом (горизонтом і кроком) планування за відповідним об'єктом планування: доходи і витрати, рух грошових коштів, рух ТМЦ.

2. Учасники аналізу – особи, відповідальні за проведення процедури аналізу.

3. Документи для аналізу – управлінські, бухгалтерські та інші звіти, що використовуються у процедурі аналізу.

Здійснення аналітичних процедур – це, по суті, аналіз та оцінка отриманої податковим консультантом інформації, на основі якої формулюються аналітичні висновки і рекомендації.

Аналітична діяльність податкового консультанта щодо системи оподаткування на підприємстві умовно можна розподілити на декілька основних етапів[87]:

1) попередня оцінка існуючої системи оподаткування суб'єкта господарювання;

2) аналіз і підтвердження правильності нарахування та сплати підприємством податків і зборів у бюджет та позабюджетні фонди;

---

[87] Аудит оподаткування підприємств: навч. посіб. / О. А. Петрик, Г. М. Давидов, О. Ю. Редько та ін.; за заг. ред. О. А. Петрик; передм. Т. І. Єфименко. К.: ДННУ «Акад. фін. управ ління», 2012. 352 с.

3) узагальнення результатів аналізу, складання аналітичного звіту чи іншого підсумкового документа, який відповідає характеру аналітичного завдання, розроблення рекомендацій для клієнта з питань оподаткування [8].

Перший етап являє собою попередню оцінку існуючої системи оподаткування суб'єкта господарювання та передбачає виконання дій з: загального аналізу і вивчення елементів системи оподаткування економічного суб'єкта; визначення основних чинників, що впливають на податкові показники; оцінки методики нарахування податкових платежів; правової і податкової експертизи існуючої системи господарських відносин; оцінки документообігу та вивчення функцій і розподілу повноважень служб і виконавців, відповідальних за нарахування і сплату податків; попереднього розрахунку податкових показників економічного суб'єкта. Цей етап є, по суті, основою для розробки детальної програми аналізу, також на цьому етапі готуються макети таблиць та збирається й перевіряється основна інформація.

На основі отриманої на цьому етапі аналітичної інформації встановлюється також ефективність внутрішнього контролю та оцінюється його надійність щодо податкових аспектів, таких як зловживання посадовим становищем і контрольними функціями; дії, спрямовані на штучне заниження прибутку та зменшення суми податкових платежів; людський фактор у разі допущення помилок (недбалість, брак часу).

На підставі сукупності аналітичної інформації у попередньому етапі оцінюється загальна величина податкового та бухгалтерських ризиків, які значною мірою залежать від дій платника податку, спрямованих на зменшення податкових платежів, складності розуміння податкового законодавства, що призводить до конфлікту підприємства з податковими органами та фінансових санкцій. Під час оцінки таких ризиків встановлюється величина суттєвості помилки у процесі аналізу оподаткування, яка не впливає на достовірність показників податкових розрахунків та звітів. Проте незалежно від суми викривлення інформації щодо податкових розрахунків, яке виникло у результаті прямого порушення чинного законодавства, треба вважати суттєвим.

Другий етап аналізу системи оподаткування є основним. Тут здійснюється перевірка і підтвердження правильності нарахування та сплати підприємством податків і зборів у бюджет та позабюджетні фонди. З цією метою консультант вивчає схему податкового документообігу у суб'єкта господарювання, визначає послідовність здійснення відповідних операцій (облікова та податкова реєстрація тощо). Особлива увага приділяється аналізу за дотриманням підприємством чинного податкового законодавства.

Під час аналізу на цьому етапі також здійснюється оцінка записів податкового та бухгалтерського обліку, податкової звітності за такими критеріями (твердженнями):

– щодо класів операцій та подій за період, який перевіряється:

– твердження про залишки на рахунках на кінець періоду;

– твердження про подання та розкриття інформації.

Важливою частиною аналітичної діяльності податкового консультанта щодо оподаткування підприємства є узагальнення отриманих результатів унаслідок виконання визначених аналітичних процедур. Це здійснюється у наступному, заключному етапі.

Третій етап аналітичної діяльності консультанта є заключним. На цьому етапі узагальнюються результати аналізу, складається відповідний підсумковий документ, який відповідає характеру поставленого завдання, розробляються рекомендації для клієнта з питань оподаткування. Особливу увагу приділяють повідомленню про податкові ризики, які можуть виникнути у підприємства через недостатню урегульованість окремих питань чинним податковим законодавством.

Отже, методологічно обґрунтовані підходи до змісту і ролі аналітичних процедур є основою для визначення складу, повноти, а також для ефективного виконання завдань, які поставлені перед податковим консультантом.

Виконання послідовність дій та процедур в аналітичній роботі податкового консультанта дають змогу йому вирішити комплексно ряд завдань щодо правильності та повноти нарахування і своєчасності сплати податків, стану їх бухгалтерського та податкового обліку, підтвердження достовірності податкової звітності та податкових аспектів фінансової бухгалтерської звітності,

контролю за дотриманням податкової політики та дисципліни, а також експертизи податкових ризиків і виявлення резервів зниження податкового тиску на бізнес та на основі цього скласти професійний висновок і відповідний документ клієнту-замовнику.

Висновки

Аналітична діагностика інформації вважається попереднім діагнозом, який обмежується швидким збиранням і аналізом суттєвої інформації, яка, згідно з практикою та досвідом консультанта, необхідна для суттєвого розуміння проблеми клієнта, сприйняття її у більш широкому контексті діяльності клієнта його фінансово-економічних показників, існуючих чи потенційних управлінських проблем, а також реалістичної оцінки потенційних можливостей господарської діяльності.

Використання під час здійснення аналітичної діяльності відповідних механізмів, інструментів, методів і процедур щодо зібраної аналітичної інформації, її класифікація та структуризація за потрібними напрямами аналізу, проведення аналітичної роботи, згідно з визначеним планом і виконанням визначених процедур дозволить податковому консультанту на цій основі побудувати та запропонувати клієнтові ефективну модель оподаткування на підприємстві.

Контрольні запитання

1. Як проводиться аналіз зовнішнього середовища (макроекономічних показників, податкової політики та фірм-конкурентів)?
2. Як здійснюється аналіз поточного стану оподаткування та господарської діяльності підприємства та факторів, що впливають на рівень оподаткування?
3. Які ви знаєте основні методи аналітичної роботи податкових консультантів?
4. Яка сутність кожного з етапів податкового аналізу діяльності підприємства?
5. Які автоматизмові системи застосовуються в аналітичній діяльності податкового консультанта?

6. Що означає термін «податкове навантаження» та які методи його вимірювання?

7. Яка сутність аналітичної роботи податкових консультантів?

8. Які є основні етапи роботи з інформацією для підготовки прийняття найбільш успішного управлінського рішення у сфері оптимізації податкових витрат організації?

9. Які джерела внутрішньої інформації використовують для аналізу та оптимізації податкових витрат організації?

10. Яка сутність методу структурного аналізу з метою надання податкового консультування організації?

Тестові завдання

1. Методи, які спрямовані на зменшення податкового навантаження без зміни структури податків, що підлягають сплаті, не включають:

а) зменшення податкової бази;

б) зменшення податкових ставок;

в) використання пільг та податкових відрахувань;

г) використання спеціального податкового режиму.

2. Для здійснення грамотної і всебічної аналітичної діяльності у процесі податкового консультування необхідно:

а) знання податкового законодавства;

б) наявність чіткого бізнес-плану на податковий період;

в) наявність відповідного кадрового потенціалу;

г) наявність податкового потенціалу.

3. Класифікація аналітичних методів для цілей податкового консультування має два основні значення:

а) наукове та практичне значення;

б) фіскальне та контролююче значення;

в) практичне та контролююче значення;

г) фіскальне та наукове значення.

4. Критеріями оптимальності в податковому плануванні є:

а) показник прибутковості проєкту податкового планування;

б) показник ризиків проєкту податкового планування;

в) показник кількості обмежень проєкту податкового планування;

г) усі відповіді правильні.

5. У процесі аналітичної діяльності податкового консультанта виділяють найважливіший етап роботи з інформацією:

а) сортування інформації;

б) оновлення інформації;

в) оцінка надійності інформації;

г) знищення несуттєвої інформації.

6. До джерел зовнішньої інформації відносять:

а) органи державної влади, комерційні банки, валютні ринки;

б) контролюючі органи, Центральний банк, асоціації платників податків;

в) вищі органи державної влади і управління, економічні організації;

г) вищі органи державної влади і управління, Центральний банк, комерційні банки, фінансові ринки.

7. До первинних облікових документів відносять:

а) податкову накладну;

б) уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань підприємства;

в) податкову декларацію;

г) установчі документи організації.

8. Ефективність діяльності податкового консультанта не залежить від:

а) здатності запропонувати варіанти рішення проблем клієнта;

б) знань та досвіду;

в) рівня розвитку податкової системи в країні;

г) виду укладеного договору.

9. За використанням об’єктивних і суб’єктивних основ методи аналізу інформації поділяються на:

а) емпіричні;

б) однофакторні;

в) правомірні;

г) багатоваріантні.

10. До яких критеріїв ефективної діяльності податкового консультанта не належать:

а) знання та досвід;

б) об’єктивність;

в) моральне задоволення;

г) конфіденційність.

ТЕМА 6
ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ ЯК СКЛАДОВА ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

6.1. Поняття та значення податкового планування.
6.2. Принципи податкового планування.
6.3. Методи податкового планування.
6.4. Види та етапи податкового планування на підприємстві.

Ключові терміни і поняття: *податкове планування, оптимізація, корпоративний податковий менеджмент, метод облікової політики, метод делегування податків структурі-сателіту, метод заміни відносин, метод розподілу відносин, метод відстрочення податкового платежу.*

Основною метою діяльності суб'єкта господарювання є отримання прибутку. Одним із чинників збільшення прибутковості бізнесу є оптимізація податкових платежів, що виступає головною метою податкового планування на мікрорівні. Податкове планування, у цьому контексті, одна з функцій управління фінансово-господарською діяльністю, яка полягає у знаходженні оптимальних способів і методів досягнення бажаного фінансового стану в умовах обмеженості ресурсів та при допустимому рівні податкового ризику.

Необхідність податкового планування закладена в самій суті податкового законодавства, яке передбачає конкретні податкові режими для різних ситуацій, допускає різноманітні методи для обчислення податкової бази і пропонує платникам податків різноманітні податкові пільги. Податкове планування, яке ґрунтується на суворому дотриманні податкового законодавства, дозволяє мінімізувати всю сукупність податкових платежів і зобов'язань, суттєво знижує ризики неправильного обчислення податків і, відповідно, захищає підприємство від можливих суттєвих збитків, пов'язаних із застосуванням штрафних санкцій. Податкове планування певною мірою дозволяє підвищити фінансову стійкість підприємства, а також підвищити культуру управління фінансами суб'єкта господарювання[88].

[88] Макогопець О. А. Організація податкового планування в системі корпоративного податкового менеджменту. URL: http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/2477/1/33.pdf

6.1. Поняття та значення податкового планування

Природнім і об'єктивним є прагнення суб'єктів господарювання уникнути або зменшити суму платежів до бюджету, а кінцевою метою – мінімізація податкових відрахувань. Водночас держава переслідує кардинально протилежні цілі – не допустити скорочення надходжень податкових сум до бюджету, прагне максимізувати податкові потоки. У цій боротьбі протилежностей і криється джерело розвитку та необхідність досягнення оптимізації інтересів платників податків та держави.

Розроблення управлінських рішень, направлених на управління податковими потоками з метою формування фінансового потенціалу і підвищення ефективності діяльності підприємства – це завдання *корпоративного податкового менеджменту*. Також корпоративний податковий менеджмент вирішує проблеми управління взаємовідносинами підприємств із державою, що виникають із приводу сплати податкових платежів. Метою корпоративного податкового менеджменту є розроблення податкової політики підприємства залежно від його економічної стратегії та напрямів діяльності, а також визначення такої системи податків, яка б дозволила максимізувати чистий прибуток за мінімального обсягу податкових платежів на підставі ухвалених ефективних управлінських рішень[89].

Зі свого боку *податкове планування* – це елемент податкової політики підприємства, що передбачає розгляд альтернатив оподаткування з метою оптимізації податкових зобов'язань суб'єкта господарювання. Погляди науковців на зміст та сутність податкового планування різнопланові (табл. 6.1).

[89] Самусевич Я. В., Височина А. В. Податкове планування та основи податкової оптимізації: навчальний посібник. Суми: Сумський державний університет, 2021. 344 с.

Таблиця 6.1

Погляди науковців щодо дефініцій «податкове планування»

Автор	Податкове планування на мікрорівні
Ю. Іванов, А. Крисоватий, А. Кізима, В. Карпова	Цілеспрямована діяльність підприємства у частині управління податковими платежами з метою їх оптимізації і збільшення прибутковості бізнесу в межах, визначених законодавством[90]
Я. Самусевич, А. Височина	Елемент податкової політики підприємства, що являє собою процес аналізу різних податкових альтернатив і розроблення на основі його результатів легальних, систематичних, планових дій, спрямованих на оптимізацію податкових зобов'язань у поточному та майбутніх податкових періодах із метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства[91]
О. Білоіван	Комплекс науково обґрунтованих і практично доцільних організаційно-економічних заходів платників податків, спрямованих на максимальне зменшення ризиків, пов'язаних із оподаткуванням господарської діяльності підприємницької структури[92]

Отже, сформувалося два основних підходи до визначення податкового планування на мікрорівні:

– поняття «податкове планування» розглядається як мінімізація податків, як процес, спрямований на зниження всіх податків та агресивне податкове планування з використанням невідповідностей і технічних особливостей податкової системи;

– поняття «податкове планування» засновано на оптимізації як досягненні визначених пропорцій у діяльності суб'єкта господарювання у межах чинного законодавства, що у деяких випадках визначається як «податковий менеджмент».

---

[90] Крисоватий А. І., Іванов Ю. Б., Кізима А. Я. Карпова В. В. Податковий менеджмент: навч. посіб. Київ: Знання, 2008. 525 с.

[91] Самусевич Я. В., Височина А. В. Податкове планування та основи податкової оптимізації: навчальний посібник. Суми: Сумський державний університет, 2021. 344 с.

[92] Білоіван О. Податкове планування підприємницької діяльності. *Економіка та підприємство*. 2006. № 5. С. 338–342.

Перший підхід об’єднує науковців, що розглядають податкове планування як дії платника податків на зменшення своїх податкових відрахувань, не обмежуючись певними правовими рамками, друга група, найбільш численна, обмежує такі дії рамками закону[93].

Податковому плануванню притаманні такі особливості:

– податкове планування – частина фінансового менеджменту підприємства;

– податкове планування не має самостійного характеру, але впливає на ухвалення підприємницьких рішень та підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства;

– метою податкового планування є підвищення фінансової стійкості в рамках досягнення основних цілей підприємницької діяльності за допомогою оптимізації податків.

Перед тим, як почати впровадження податкового планування, необхідно визначити умови його необхідності:

– потреби у податковому плануванні на кожному конкретному підприємстві;

– фінансові можливості підприємства для організації податкового планування;

– розмір самого підприємства та чисельність його штату[94].

Здебільшого на рішення щодо необхідності застосування методів податкового планування впливає реальне податкове навантаження на підприємство.

Рівень податкового навантаження на суб’єкт господарювання є ключовим чинником, який впливає на рішення керівників бізнесу щодо застосування активних заходів податкового планування, направлених на нівелювання негативного впливу податкового тиску на діяльність підприємства.

---

[93] Греца Я. В. Зміст, правові засади та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: монографія. Ужгород, 2020. 420 с.

[94] Антіпов О. М., Новоточинова О. О. Податкове планування як засіб оптимізації ПДВ і податку на прибуток. URL: http://filelibsnu.at.ua/naukovi/Naukovi_visti/PDF_10_2013/3.pdf

Таблиця 6.2

Залежність необхідності податкового планування від рівня податкового навантаження

Податкове навантаження	Потреба в податковому плануванні та його періодичність
10–30 %	Потреба в податковому плануванні мінімальна. Використовуються разові консультації зовнішнього податкового консультанта
30–55 %	Необхідні регулярні системні заходи з податкового планування. Застосовується професійний супровід внутрішніх спеціалістів або на умовах аутсорсингу
55–80 %	Життєво необхідно проводити щоденні заходи з податкового планування. Передбачена постійна робота із зовнішнім податковим консультантом і наявність податкового адвоката
Більше 80 %	Рекомендується зміна сфери діяльності і/або податкової юрисдикції

6.2. Принципи податкового планування

Предметом нашої уваги є саме принципи податкового планування, які мають певні особливості. У науковій літературі Ю. Іванов та А. Крисоватий виділяють загальні та спеціальні принципи податкового планування (табл. 6.3).

До загальних принципів можна віднести принципи, властиві будь-якому виду планування (бюджетування) підприємства, зокрема податковому плануванню як підсистемі планування всередині підприємства. Загальні принципи податкового планування аналогічні принципам бюджетування податків.

До спеціальних – варто зараховувати принципи, які визначають специфіку процесу податкового планування, тобто його відмінні ознаки в системі планування підприємства.

Таблиця 6.3

Принципи податкового планування[95]

Загальні	Спеціальні
Єдності – податкове планування має системний характер, оскільки податкові плани необхідно узгоджувати з бюджетами підприємства та податкові плани окремих підрозділів підприємства варто скоординувати із загальним податковим планом підприємства	*Комплексності* – податкове планування всіх податкових платежів необхідно здійснювати в комплексі з урахуванням їх специфіки і взаємного впливу. У податковому плануванні необхідно брати до уваги всі галузі права, які безпосередньо стосуються схем оптимізації
Участі – у розробці податкових планів повинні брати участь профільні співробітники підприємства	*Законності* – податкове планування необхідно здійснювати у строгій відповідності з чинним законодавством
Безперервності – процес податкового планування має здійснюватися безперервно, раніше розроблені податкові плани слід постійно коригувати залежно від змін законодавства та кон'юнктури ринку	*Альтернативності* – податкове планування передбачає аналіз кількох варіантів, що можуть забезпечити оптимізацію сплачених податків, а також обґрунтування найкращого з них
Гнучкості – податкові плани необхідно складати так, щоб згодом їх можна було коригувати з урахуванням змін обставин	*Оптимальності* – економічний ефект від оптимізаційних заходів має перевищувати можливі збитки від їх упровадження та враховувати можливі ризики
Точності – податкові плани мають бути конкретизовані й деталізовані за об'єктивних умов	*Перспективності* – податкове планування має здійснюватися з урахуванням мінливості податкового законодавства, а тому слід вбачати перспективу у застосовуваних підприємством схем
	Природності – обрані схеми мають відповідати цілям і завданням підприємства, його реальним господарським операціям, передбачають документальне відображення з метою уникнення уваги податкових органів та запобігання ризикам

[95] Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. Податковий менеджмент: підруч. К.: Знання, 2008. 525 с.

Деякі науковці доповнюють спеціальні принципи податкового планування. Виділяють принцип обережного підходу до використання в податковому плануванні прогалин податкового законодавства. Мінімізація податкових платежів може ґрунтуватися на використанні в податковому плануванні прогалин у законодавстві, а також множинності трактування норм податкового права.

Принцип комплексного розрахунку економії і втрат. При формуванні способу податкового планування варто проаналізувати фінансові та юридичні аспекти відповідних операцій, а також діяльність підприємства в цілому. Результати податкового планування потрібно оцінювати не тільки сумами зменшених податків та отриманих вигод, але і з точки зору зменшення витрат, які були б неминучими при здійсненні господарської діяльності без урахування існуючих особливостей оподаткування.

Принцип правильного документального оформлення операцій. Недбалість в оформленні облікових документів або взагалі їх відсутність можуть бути формальною підставою для перекваліфікації податковими органами сутності всієї господарської операції, і, як наслідок, привести до застосування більш обтяжливого для підприємства порядку оподаткування[96].

У практичному аспекті під час здійснення податкового планування з метою фінансової економії потрібно дотримуватися таких принципів:

– сплачувати мінімально можливий у законному порядку платіж;

– намагатися перераховувати кошти в останній день періоду, встановленого для сплати податків;

– аналізувати систему оподаткування підприємства на предмет можливості зниження податкової бази;

– застосовувати всі доступні податкові пільги та спеціальні режими, встановлені законодавством;

[96] Макогопець О. А. Організація податкового планування в системі корпоративного податкового менеджменту. URL: http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/2477/1/33.pdf

– аналізувати облікову політику підприємства з точки зору зв'язку з оподаткуванням[97].

Дотримання таких принципів дозволяє оптимізувати суму сплачуваних податків та уникнути економічних збитків, пов'язаних із виплатою штрафів на користь держави.

6.3. Методи податкового планування

У податковому плануванні застосовується група методів, які дозволяють спрогнозувати, розрахувати податкові платежі за альтернативними варіантами здійснення господарської діяльності й вибрати з наявних альтернатив оптимальний варіант оподаткування. Методи податкового планування, аналогічно принципам, поділяють на загальні та спеціальні. Стандартні методи податкового планування (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Стандартні методи податкового планування

Метод	Призначення
1	**2**
Розрахунково-аналітичний	Використовується в коригуванні планових показників під прогнозні зміни внутрішніх і зовнішніх факторів
Нормативний	Використовується на стадії розрахунку податкового тягаря підприємства, податкових платежів у проєктах податкового планування й дає змогу визначити суми податкових платежів на підставі чинних ставок і баз оподатковування
Мікробалансів	Полягає у створенні бухгалтерської моделі господарсько-фінансової ситуації шляхом складання бухгалтерських кореспонденцій і визначення на їх основі проєкту податкового планування з оптимальними показниками

[97] Самусевич Я. В., Височина А. В. Податкове планування та основи податкової оптимізації: навчальний посібник. Суми: Сумський державний університет, 2021. 344 с.

Продовження таблиці 6.4

1	2
Графоаналітичних залежностей	Ґрунтується на побудові графічної або аналітичної залежності фінансового результату підприємства від одного або декількох найважливіших параметрів балансу й виборі на основі даних залежностей проєкту податкового планування з оптимальними показниками
Матрично-балансовий	Ґрунтується на тому, що баланс підприємства записується у вигляді матриці, потім послідовно підбираються й записуються в матрицю показники господарських операцій з альтернативних проєктів податкового планування й вибирається проєкт з оптимальними показниками
Статистичний	На основі використання різних методів статистичного аналізу виділяються основні фактори, які впливають на розмір податкового тягаря підприємства, на основі яких проєктуються напрями оптимізації податкових платежів підприємства
Економіко-математичного моделювання	Математична побудова й опис моделі досліджуваного об’єкта, яким у податковому плануванні виступають альтернативні варіанти оподаткування

Спеціальні методи податкового планування використовуються на стадії підбору альтернативних варіантів оподаткування (розробки проєктів податкового планування) (рис. 6.1).

Комплексне застосування загальних та спеціальних методів податкового планування зводиться до оптимізації оподаткування та зменшення податкового навантаження. Поставлена мета досягається шляхом зміни структури сплачуваних податків. Зокрема, зміни організаційно-правової форми господарювання. Зміна статусу юридичної особи на індивідуального підприємця призводить до скорочення переліку сплачуваних податків. Організація відокремленого обліку операцій, які оподатковуються за різними ставками, зумовлює зменшення податкових ставок. Формування відповідної облікової політики, зміни форми й умов договірних взаємовідносин викликає зменшення бази оподаткування тощо.

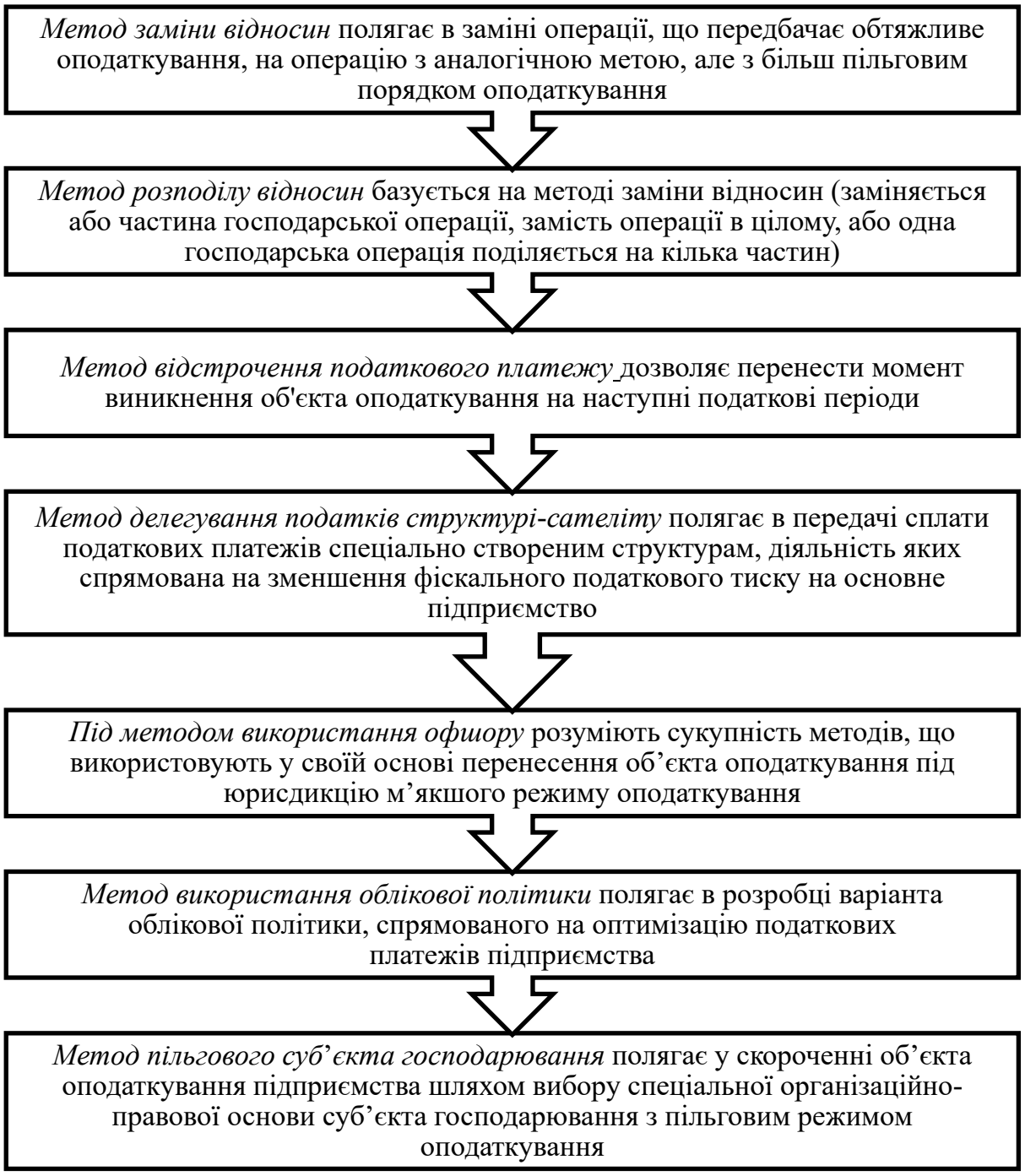


Рис. 6.1. Спеціальні методи податкового планування

Перш ніж застосовувати один з методів у суб'єкта господарювання є можливість знизити сплату податків і платежів у межах чинного законодавства такими способами, як обрати:

1) організаційно-правову форму господарювання;

2) організаційну структуру підприємницької діяльності;

3) загальну чи спрощену систему оподаткування;

4) пільговий вид діяльності.

Критерії оптимальності в податковому плануванні займають особливе місце, оскільки на їх основі здійснюється вибір найбільш доцільного варіанта оподаткування (проєкту податкового планування).

Зокрема, в літературі виділяють такі критерії оптимальності в податковому плануванні:

– мінімум податкових платежів протягом податкового періоду;

– мінімум податкових платежів за весь період функціонування підприємства (проєктний підхід);

– забезпечення рівномірності формування податкових зобов'язань відповідно до наявних фінансових ресурсів (підхід залежить від фінансових потоків) при забезпеченні запланованого рівня прибутку;

– максимум фінансового результату при обмеженні максимальної суми податків, що сплачуються, або максимально припустимого збільшення податкових платежів на одиницю приросту фінансового результату.

На практиці можуть використовуватися будь-які із цих критеріїв, оскільки критерії оптимальності залежать від цільових установок керівництва підприємства.

6.4. Види та етапи податкового планування на підприємстві

Залежно від обраних критеріїв та орієнтирів діяльності корпоративне податкове планування можна класифікувати на *правомірне та неправомірне*. Неправомірне податкове планування – це незаконне використання податкових пільг, приховування доходів, заниження прибутку, використання в ланцюгах поставок фіктивних фірм тощо. Такі дії платника податків провокують його потрапляння в сегмент ризикових суб'єктів господарювання, що має несприятливі наслідки з боку податкових органів.

У правомірному податковому плануванні можна виділити класичне й оптимізаційне податкове планування. Класичне податкове планування спрямоване на коректне виконання податкових зобов'язань перед державою, своєчасну і повну сплату податків

та зборів, передбачає чітке і грамотне ведення бухгалтерського обліку. Оптимізаційне податкове планування – це процес планування і організації підприємством своєї діяльності таким чином, щоб платити оптимальну величину податків у межах правових норм.

Процес корпоративного податкового планування складається з декількох взаємопов'язаних між собою етапів. Ще до моменту державної реєстрації суб'єкт підприємницької діяльності повинен мати відповіді на загальні питання стратегічного характеру. У процесі організації своєї діяльності такий суб'єкт має здійснювати поточне податкове планування, яке б охоплювало всю систему управління підприємством. Отже, корпоративне податкове планування умовно можна поділити на два етапи: стратегічне і поточне планування (рис. 6.2). Стратегічне планування здійснюється, як правило, засновниками підприємства та включає такі об'єкти планування, як: вибір основних напрямів діяльності та формування пакета документів, необхідних для державної реєстрації; вибір місця реєстрації; вибір організаційно-правової форми господарювання; визначення складу засновників та часток статутного капіталу; розробка стратегії розвитку підприємства[98].

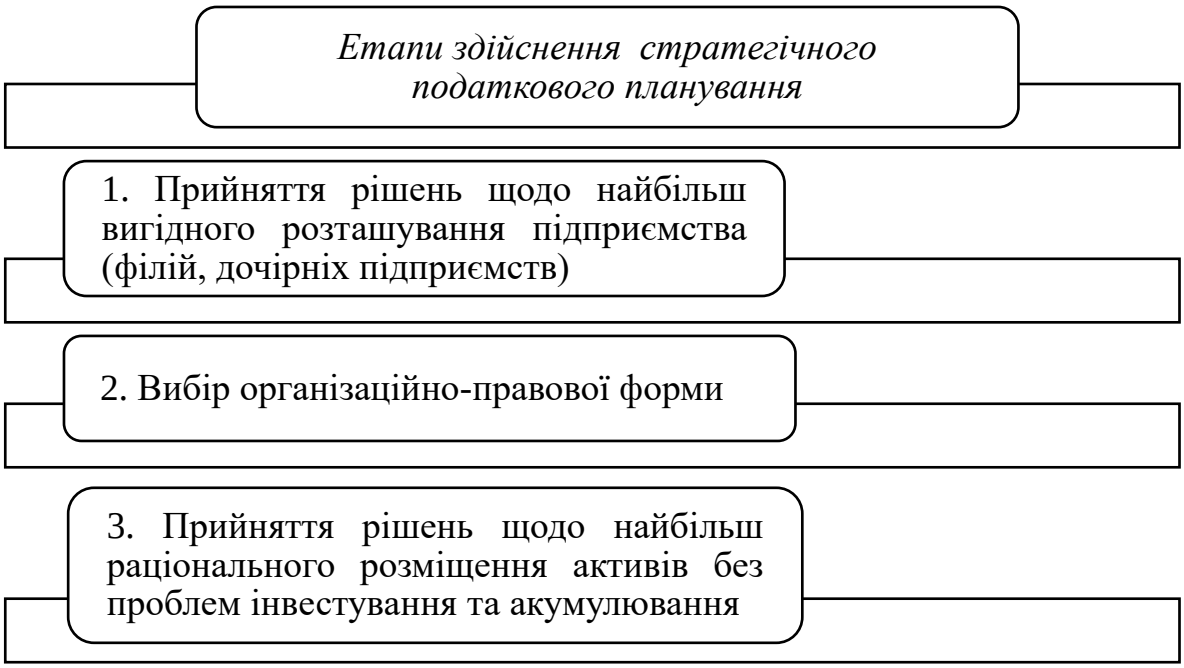


Рис. 6.2. Етапи стратегічного податкового планування

[98] Макогопець О. А. Організація податкового планування в системі корпоративного податкового менеджменту. URL: http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/2477/1/33.pdf

Процес корпоративного податкового планування складається з декількох взаємопов'язаних між собою етапів. Ще до моменту державної реєстрації суб'єкт підприємницької діяльності повинен мати відповіді на загальні питання стратегічного характеру. Стратегічне планування здебільшого здійснюється засновниками підприємства. У процесі організації своєї діяльності такий суб'єкт має здійснювати поточне податкове планування, яке б охоплювало всю систему управління підприємством. Поточне планування є прерогативою функціональних підрозділів підприємства.

Поточне податкове планування передбачає застосування таких етапів:

1. Формування податкового поля з метою аналізу податкових пільг.

2. Розробка системи договірних взаємовідносин підприємства.

3. Складання журналу типових господарських операцій для ведення фінансового і податкового обліку, аналіз різних податкових ситуацій.

4. Планування належного податкового обліку і контролю за правильністю обчислення і сплати податків[99].

Усі зазначені етапи податкового планування можуть функціонувати спільно або відокремлено один від одного залежно від того, створюється підприємство чи вже функціонує, та від етапів розвитку підприємства і завдань, які стоять перед ним.

Висновки

Основні сценарії податкової поведінки у світовій практиці передбачають:

– стандартний метод виконання податкових зобов'язань;

– обхід податків, коли компанія на законній підставі частково або повністю звільняється від сплати податків;

– застосування податкового планування, коли компанія проводить активну податкову політику;

– ухилення від сплати податків.

[99] Макогопець О. А. Організація податкового планування в системі корпоративного податкового менеджменту. URL: http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/2477/1/33.pdf

Корпоративне податкове планування – розробка і впровадження платником системи заходів та схем, направлених на максимальне використання можливостей чинного законодавства з метою законної оптимізації податкових платежів, що передбачає зменшення податкових зобов'язань та перенесення сплати податків на майбутнє.

Сценарії податкової поведінки передбачають досягнення таких рівнів податкового планування:

– рівень перший – вивчити податкові закони і навчитися своєчасно і правильно сплачувати податкові платежі. Для цього треба знати лише перелік усіх податків і зборів, їх об'єкти оподаткування, ставки, джерело та терміни сплати;

– рівень другий – навчитися оптимально сплачувати податкові платежі (планувати пропорційність прибутків і витрат в одному податковому періоді, уникати дебіторської заборгованості, тобто не платити зайвого), аналізувати фінансовий стан підприємства;

– рівень третій – навчитися платити мінімально, застосовуючи законні методи зменшення податкового тиску.

У практиці використовуються такі види податкового планування:

– стратегічне – проєктне щодо діючих систем бізнесу;

– поточне – здійснюється в одному звітному періоді.

Податкове планування передбачає дотримання загальних та спеціальних принципів податкового планування. Загальні принципи включають системність, безперервність, законність, комплексність, точність. Спеціальні принципи передбачають альтернативність, колегіальність, співвідношення ефективності і податково-правових ризиків, індивідуальність тощо.

Отже, завданнями податкового планування можна назвати:

– збереження оборотних коштів підприємства;

– підвищення ефективності господарської діяльності суб'єкта господарювання;

– запобігання ризику притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства;

– контроль за ефективністю схем оптимізації оподаткування.

Контрольні запитання

1. Який зміст поняття «податкове планування»?
2. Що є метою податкового планування на підприємстві?
3. Охарактеризуйте етапи податкового планування.
4. Назвіть методи податкового планування.
5. Які ви можете назвати спеціальні методи податкового планування?
6. Охарактеризуйте стандартні методи податкового планування.
7. Якими процесами характерний поточний етап податкового планування?

Тестові завдання

1. До загальних принципів податкового планування належать:

а) системність, безперервність;
б) законність, альтернативність;
в) точність, колегіальність;
г) точність, законність.

2. Види податкового планування:

а) зовнішнє, внутрішнє;
б) постійне, тимчасове;
в) стратегічне, поточне;
г) другорядне, визначальне.

3. Основні етапи процесу податкового планування:

а) постановка завдання, розробка;
б) початковий, попередній, завершальний;
в) підготовчий, етап планування, завершальний;
г) організаційний, аналітико-розрахунковий, практичний.

4. Група податкового планування складається з:

а) бухгалтера, секретаря;
б) фінансового директора, головного бухгалтера, директора з правових питань;
в) секретаря, касира, економіста;
г) касира, помічника бухгалтера, маркетолога.

5. Податкове планування починається з планування:

а) виручки;

б) прибутку;

в) собівартості;

г) податкових пільг.

6. Елементом податкового планування не є:

а) планування податкових пільг;

б) планування податкового кредиту;

в) застосування нульових ставок податку;

г) застосування знижених ставок податку.

7. Логічна послідовність податкового планування передбачає:

а) аналіз податкових наслідків договорів, що укладаються;

б) розрахунок, аналіз, управління конкретними податками;

в) складання планів податкових платежів, податкових календарів;

г) коригування податкових зобов'язань упродовж року.

8. Податкове планування щодо платежів попередніх періодів:

а) неможливе;

б) можливе;

в) можливе стосовно заборгованості минулих років;

г) можливе стосовно бюджетування.

9. До принципів податкового планування не належать:

а) законність усіх способів і методів оптимізації оподаткування;

б) індивідуальний підхід до особливостей діяльності конкретного платника податків;

в) мінімальні витрати часу на проведення розрахунків, пов'язаних з оптимізацією;

г) використання незаконних способів мінімізації податкових платежів.

10. Податкове планування передбачає:

а) оптимізацію оподаткування в цілому;

б) оптимізацію одного з податків, що підлягають до сплати;

в) оптимізацію тільки податку на прибуток;

г) оптимізацію тільки ПДВ.

ТЕМА 7
ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ ЯК ЗАПОРУКА УСПІШНОГО ВЕДЕННЯ БІЗНЕСУ

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

7.2. Порівняння загальної та спрощеної систем оподаткування.

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

7.4. Оптимізація податкового навантаження платника податків і зборів.

Ключові терміни і поняття: *система оподаткування, класифікація суб'єктів господарювання, загальна система оподаткування, спрощена система оподаткування, єдиний податок, податкова декларація, оптимізація податкового навантаження.*

Основним питанням у будь-якого потенційного суб'єкта господарювання при початковій організації свого бізнесу є вибір оптимальних підходів до податкового планування, що зі свого боку безпосередньо впливає на ефективність ведення такого підприємництва.

З метою обрання належної системи оподаткування, враховуючи всі аспекти ведення підприємницької діяльності (фінансові витрати, кількість залученого персоналу, специфіку бізнесу), застосовуються процедури податкового консультування.

Завдяки останньому підприємство перебуває ще на етапі планування для подальшого уникнення податкових колізій та зайвих витрат: як фінансових, так і часових.

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

Процес надання консультаційних послуг у сфері оподаткування має власні специфічні властивості та певні ознаки. Особливе значення податкове консультування має на етапі вибору системи оподаткування, адже при його грамотному оформленні залежить прибутковість та ефективність суб'єкта господарювання. Особливості процесу надання податкових консультацій полягають у тому, що воно здійснюється у послідовності, що наведена на рис. 7.1.

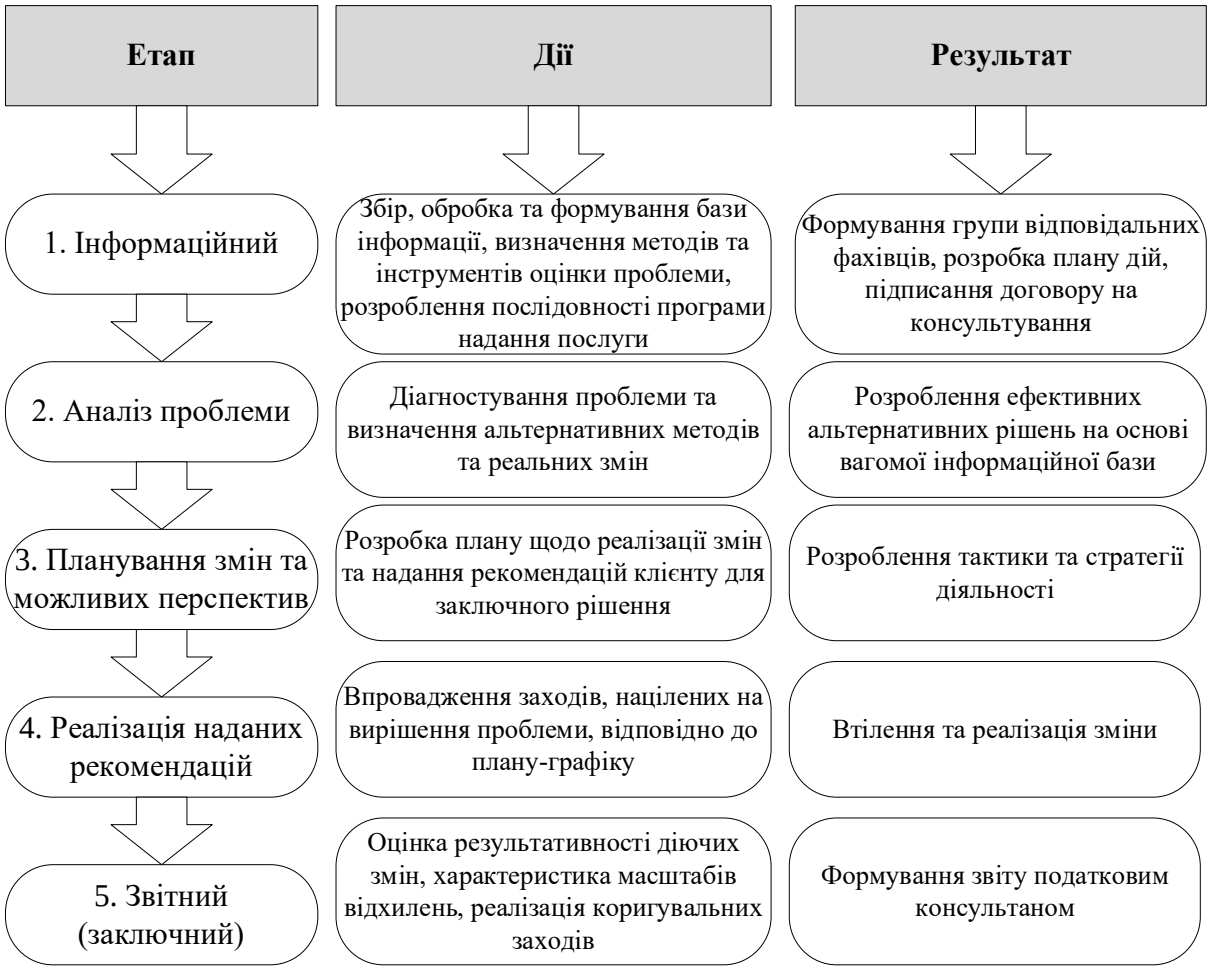


Рис. 7.1. Етапи надання податкового консультування

Джерело: побудовано автором.

Враховуючи вищенаведене, можна стверджувати, що податковий консалтинг варто розглядати як сукупність методико-контрольованих дій та методів, у результаті яких реалізуються консалтингові податкові послуги. У цьому контексті варто зауважити, що податкове консультування спрямоване на управління ризиками в податковій сфері. Проте подібне управління є необхідним та результативним у випадку мінімізації або повної ліквідації ризиків у відносинах «платник – податковий орган». Адже перед платником податків законодавчо закріплено обов'язок щодо сплати необхідних податків та надання відповідної фінансової звітності до податкового органу.

На сьогодні особливу актуальність в Україні набуває використання новітніх підходів до вирішення проблем щодо вибору системи оподаткування, обліку та звітності. Це пов'язане з впливом на зручність відображення операцій у звітних документах, розрахунку податкових зобов'язань та їх сплати. Господарським кодексом України визначаються критерії віднесення суб'єктів господарювання до різних категорій, зокрема суб'єктів:

– мікропідприємництва;

– малого підприємництва;

– середнього підприємництва;

– великого підприємництва.

Віднесення суб'єкта господарювання до певної категорії залежить від кількості працівників та обсягу доходів від будь-якої діяльності за календарний рік.

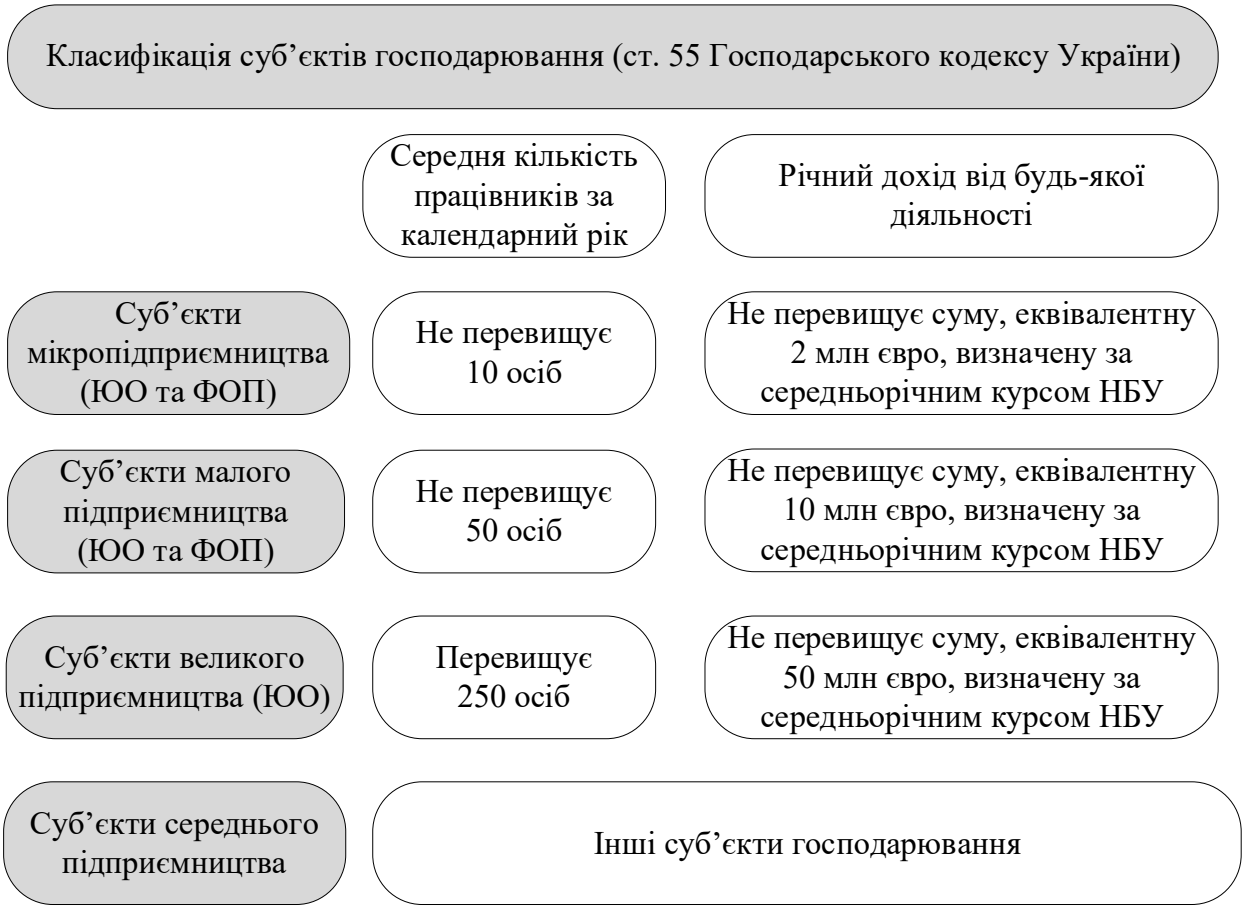


Рис. 7.2. Класифікація суб'єктів господарювання

Джерело: побудовано автором за даними[100].

Першим кроком при здійсненні податкового планування визначається категорія суб'єкта господарювання, що є визначальним за цими двома критеріями для подальшого вибору ефективної системи оподаткування, обліку та звітності.

У цьому контексті увага приділяється вивченню мікроекономічних чинників, до яких відносять такі:

– місцезнаходження – вибір місцезнаходження при створенні підприємства, що дає змогу звільнитися чи зменшити податкові зобов'язання при реєстрації фірми в економічних зонах зі встановленими пільговими режимами оподаткування;

– масштаби та вид діяльності підприємства, що обґрунтовуються особливостями здійснення господарської діяльності. Наприклад, реєстрація підприємства платником ПДВ дасть змогу зменшити зобов'язання з даного податку при виробництві продукції

[100] Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text

та можливостей здійснення витрат з подальшим нарахуванням податкового кредиту з ПДВ, основна група контрагентів підприємства є платниками ПДВ;

– структура податкових витрат, кількість працівників, рівень прибутковості тощо.

Другим кроком є вибір оптимальної форми підприємницької діяльності, що врахує усі аспекти загальної або спрощеної системи оподаткування. На цьому етапі враховується специфіка здійснення підприємницької діяльності, що обґрунтовує потребу у сплаті тих чи інших податків і зборів. За допомогою оцінки можливої або наявної кількості господарських операцій визначається й форма бухгалтерського обліку.

Третім кроком є безпосередній вибір системи оподаткування, що законодавчо врегульовує обрану форму ведення обліку та звітності.

Отже, роль податкового консультування для суб'єктів господарювання полягає в таких аспектах:

– багатоаспектна підготовка та вивчення питань, що є першочерговою ланкою процесу ведення підприємницької діяльності;

– визначення можливих шляхів економії коштів та перевірка податкових декларацій – у діючого суб'єкта господарювання; прогнозування витрат та доходів – на початковому етапі його створення;

– вивчення та перевірка наявності наданої клієнтом інформації для звітності перед податковим орган – у діючого суб'єкта господарювання, оформлення відповідних документів для здійснення підприємницької діяльності – на початковому етапі його створення;

– надання рекомендацій щодо вирішення окремих питань або подальших дій ведення бізнесу;

– проведення консультування для управлінського персоналу компанії (у разі потреби) щодо підвищення податкової грамотності та культури;

– моніторинг останніх змін законодавства в податковій сфері;

– детальне вивчення взаємовідносин між фіскальними органами та платником податків;

– надання інформації та підбір моделей, що дозволяють платнику податків краще зрозуміти та проаналізувати наслідки прийнятих рішень щодо сфери оподаткування;

– надання клієнтам-суб'єктам господарювання пропозицій, звітів та чітких рекомендацій.

У зв'язку з потребою належного роз'яснення платникам податків норм податкового законодавства для уникнення можливих непорозумінь між податковим органом та платником податків податкове консультування відіграє роль компромісного та стабілізаційного фактора. У цьому контексті розглянемо суспільну користь податкового консультування.

По-перше, на сучасному етапі розвитку різних сфер суспільного життя послуги податкового консультування доступні для широкого кола представників бізнесу: малого та середнього підприємництва, приватних підприємців та комерційних організацій, приватних осіб (орендодавців, найманих працівників та ін.) та некомерційних організацій.

По-друге, податкове консультування на договірній основі допомагає платникам податків вчасно виконати свої податкові зобов'язання. Це стосується таких аспектів, як: ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової та податкової звітностей, нарахування заробітної плати.

По-третє, суб'єкти господарювання за допомогою податкового консультування можуть досягти ефективності використання своїх доходів та здійснення видатків, використати право на податкові пільги, законодавчо обґрунтовано використати методи мінімізації податків.

По-четверте, податкове консультування є невід'ємною складовою системи оподаткування в сучасній розбудові економічної галузі в державі. Суспільна роль консультанта відображається у двох варіантах: навчити бізнес використовувати законодавство у межах ефективності своїх фінансових результатів та захистити фінансові інтереси бізнесу перед податковими органами.

По-п'яте, консультування в галузі оподаткування характеризується якістю посередництва між платником податків та податковим органом. Конфлікти між сторонами податкових взаємовідносин можуть вирішуватися на стадії податкових консультацій, якщо вони не дійшли до судового спору.

По-шосте, податкове консультування, крім послуг, пов'язаних з оподаткуванням, включає в себе ряд інших послуг консалтингового характеру. Оскільки податковий консультант, вивчивши інформаційну базу даних діяльності суб'єкта господарювання, може підтримати клієнта та надати рекомендації щодо інших проблем з приводу управління підприємством. До прикладу, податковий консультант може вирішити такі питання: економічний аналіз діяльності організації, калькуляція витрат, підготовка фінансово-планових документів, питання ціноутворення, планування в короткостроковому та довгостроковому періоді, підготовка інших документів тощо. При податковому консультуванні також можливо вберегти платника податків від банкрутства шляхом ліквідації управлінських помилок.

Отже, у цілому процес консультування у сфері оподаткування є корисним для суб'єктів господарювання: обізнаність платників податків, підвищення рівня податкової культури та розуміння обов'язку щодо сплати податків та зборів, виведення капіталу з тіньового сектору, максимізація інвестиційної привабливості, новітній розвиток та покращення соціальних стандартів, що пов'язані з процесом наповнення державного бюджету та фіскальною політикою.

7.2. Порівняння загальної та спрощеної систем оподаткування

Залежно від різних аспектів ведення підприємницької діяльності суб'єкт господарювання має обрати систему оподаткування з визначенням переліку податків та зборів. Отже, розглянемо загальну та спрощену системи оподаткування, що наведено на рис. 7.3.

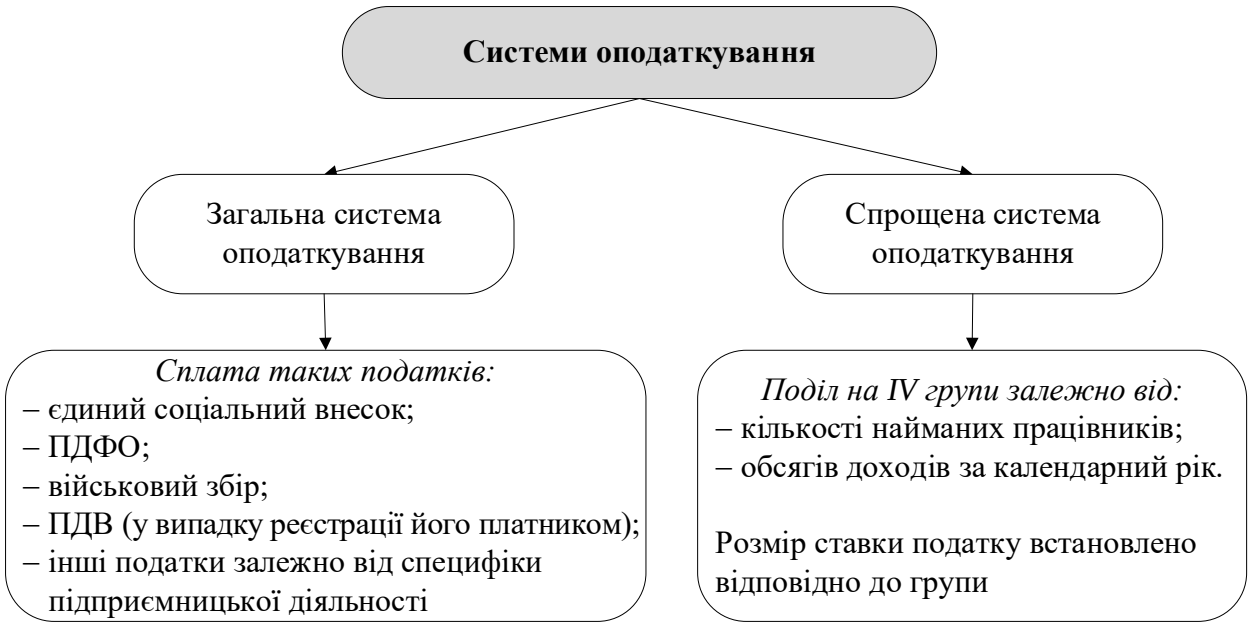


Рис. 7.3. Системи оподаткування

Джерело: побудовано автором.

Потрібно зазначити дві суттєві різниці між системами оподаткування:

– якщо загальна система оподаткування не має обмежень, то спрощену систему можуть обрати не всі суб'єкти господарювання, оскільки така система має свої обмеження та заборони;

– загальна система оподаткування передбачає сплату більшої кількості податків та відповідно розгалужену податкову звітність.

Загальна система оподаткування

На загальній системі оподаткування:

– дозволені всі види діяльності, що передбачені КВЕДом;

– не обмежується кількість найманих працівників та обсяг доходу.

Детальну характеристику показників для загальної системи оподаткування наведено у таблиці 7.1.

Таблиця 7.1

Характеристика показників для загальної системи оподаткування[101]

Показник	**Загальна система**	
	юридична особа	**фізична особа – підприємець**
1	**2**	**3**
База податку	Прибуток (фінрезультат, скоригований на різниці з ПКУ)	Прибуток (доходи за мінусом витрат, які дозволено ПКУ)
Ставка податку	Базова ставка податку – 18 %	18 % – податок на дохід
		1,5 % – військовий збір
		22 % – ЄСВ (але не більше за 12 285 грн на місяць)
Термін сплати	раз на рік (для певних категорій щокварталу)	щокварталу
Податки на зарплату працівників	22 % – ЄСВ, від нарахованого доходу, за рахунок підприємства; 18 % + 1,5 % – ПДФО та ВЗ, за рахунок працівника. Сплата – щомісяця	
Інші податки	акцизний податок – у разі роздрібного продажу підакцизних товарів, 5 % від вартості товару (сплата інших податків залежить, зокрема, від виду діяльності та права власності на приміщення або на земельну ділянку)	
ПДВ	– добровільно – обов’язково – якщо обсяг оподатковуваних операцій за останні 12 місяців > 1 млн грн	
Наймані працівники	кількість не обмежено; виплата з/п, оформлення трудових відносин, обов’язкове ведення кадрового обліку	

[101] Бухгалтер.ua / вебсайт. URL: https://buh.ligazakon.net/analitycs/182609_vibr-sistemi-opodatkuvannya-ta-formi-vedennya-bznesu

Продовження таблиці 7.1

1	2	3
Звітність	– податкова; – зарплатна (ПДФО + ЄСВ); – фінансова; – статистична	– податкова; – зарплатна (ПДФО + ЄСВ)
РРО та каса	РРО + касова дисципліна	РРО + книга обліку доходів і витрат
Первинні документи	ведення обов'язкове	
Форма ведення обліку	ведення повноцінного бухгалтерського обліку (– директор самостійно; – бухгалтер; – аутсорсинг)	ведення книги доходів та витрат. Витрати на ведення бухгалтерського обліку не входять до дозволених ПКУ

Спрощена система оподаткування

Відповідно до ст. 291.2 ПКУ *спрощена система оподаткування, обліку та звітності* визначається як особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків та зборів, встановлених пунктом 297.1 статті 297 ПКУ, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Така система має специфіку, що передбачає ряд умов та обмежень для перебування на ній. Зокрема, в таблиці 7.2 наведено групи платників податків, необхідні показники для віднесення суб'єкта господарювання до певної групи єдиного податку.

Таблиця 7.2

Основні вимоги для перебування на спрощеній системі оподаткування

Категорія	I група	II група	III група	IV група
1	2	3	4	5
Платники	Фізичні особи – підприємці	Фізичні особи – підприємці	Юридичні особи	Сільськогосподарські виробники
			Фізичні особи – підприємці	
Обмеження за обсягом доходу за календарний рік	Не більше 167 мінімальних заробітних плат	Не більше 834 мінімальних заробітних плат	Не більше 1167 мінімальних заробітних плат	ЮО – частка с/г товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %
				ФОП – ЗУ «Про фермерське господарство»
Обмеження за кількістю працівників, осіб	0	Не більше 10	Відсутні або кількість не обмежена	Не використовують працю найманих осіб
				Членами фермерського господарства ФОП є лише члени її сім'ї
Дозволені види діяльності	Виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або впровадження господарської діяльності з надання побутових послуг населенню	Надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства	–	Провадження сільського господарства

Продовження таблиці 7.2

1	2	3	4	5
Ведення обліку	Доходів	Доходів	Доходів і витрат (платник ПДВ)	Доходів і витрат
			Доходів (неплатник ПДВ)	
Звітність	Щороку	Щороку	Щокварталу	Щороку
Реєстрація платником ПДВ	Ні	Ні	На вибір суб'єкта господарювання	Ні
Ставка податку	Фіксовані ставки		3 % доходу (платник ПДВ)	з 1 га с/г угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування (ст. 293.9 ПКУ)
	Не більше ніж 10 % розміру прожиткового мінімуму	Не більше ніж 20 % розміру мінімальної заробітної плати	5 % доходу (неплатник ПДВ)	

Джерело: складено автором за даними[102].

Для платників єдиного податку IV групи (сільгосптоваровиробників) з організації сімейного фермерського господарства наведемо окремо ставки податку на рис. 7.4.

Крім того, потрібно зазначити встановлення ПКУ обмежень щодо можливостей здійснення певних видів підприємницької діяльності для різних груп платників податків. Наприклад, відповідно до ст. 291.5 ПКУ не можуть бути платниками єдиного податку I–III груп суб'єкти господарювання та ст. 291.5^{-1}.1 ПКУ – щодо IV групи платників єдиного податку.

[102] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://tax.gov.ua/nk/



Рис. 7.4. Ставки податку IV групи спрощеної системи оподаткування

Джерело [103].

Наприклад, I–III групи не можуть здійснювати діяльність з організації азартних ігор; обміну іноземної валюти; усіх видів діяльності (виробництва, експорту, імпорту, продажу) підакцизних товарів; видобутку, виробництва, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння; видобуток, реалізації корисних копалин, крім місцевого значення; діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування; діяльності з управління підприємствами; діяльності з надання послуг пошти тощо; діяльності з продажу предметів мистецтва та антикваріату; проведення гастрольних заходів[104].

[103] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://tax.gov.ua/nk/

[104] Там само.

Ю. Харчук висловлює думку про низку переваг щодо перебування представників малого й середнього бізнесу на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності, однак присутні й суттєві недоліки, що супроводжуються протестними настроями та несуть потенційну загрозу існуванню спрощеної системи взагалі (табл. 7.3).

Таблиця 7.3

Аналіз спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого та середнього бізнесу у формі єдиного податку

Переваги єдиного податку	Недоліки єдиного податку
1	**2**
легкість реєстрації суб'єктів господарської діяльності – платника податку	можливість зловживання спрощеною системою і ухиляння від сплати податків
простота ведення обліку, звітності й економія на затратах для ведення роботи із нарахування, сплати податків та відправляння звітності у податкові органи	обмеження обсягів доходу платників єдиного податку
зниження рівня податкового навантаження на суб'єктів підприємницької діяльності	низька фіскальна ефективність
скорочується кількість звітності, яку платник подає податковим органам, та спрощується розрахунок суми податкового зобов'язання платника	обмеження щодо кількості працівників, яких може залучити до своєї діяльності платник податку (для I та II груп)
можливість на власний вибір включення ПДВ до складу єдиного податку чи самостійної сплати	неврахування витрат платника податку, а тільки доходу (для III групи)
знижує кількість порушень порядку нарахування і подання звітності порівняно із загальною системою оподаткування	фіксована сплата податку незалежно від факту отримання доходу
скасування щорічного оформлення свідоцтва платника єдиного податку	залежність від конкретних місцевих органів влади під час призначення ставки податку (для I та II груп)

Продовження таблиці 7.3

1	2
встановлення річного звітного періоду для фізичних осіб з незначним обсягом доходу	
надання права фізичним особам, які не використовують працю найманих осіб, не сплачувати єдиний податок на час відпустки протягом одного календарного місяця, а також хвороби, яка підтверджена лікарняним листком, якщо вона триває один календарний місяць й більше	

Джерело: узагальнено автором за даними[105].

Якщо розглядати дві системи оподаткування у порівняльному аналізі, то потрібно такі характеристики, що стосуються фізичних осіб-підприємців (рис. 7.5).

Діюча в Україні спрощена система оподаткування і звітності характеризується низкою ризиків:

– значна тінізація економічної діяльності у сфері малого бізнесу;

– застосування в схемах з мінімізації податкових зобов'язань суб'єктів господарювання;

– невідповідний фінансовому результату рівень податкових платежів;

– викривлення конкурентного середовища тощо.

Отже, проаналізовано загальну та спрощену системи оподаткування, проведено їх порівняльний аналіз.

[105] Харчук Ю. Ю. Перспективи розвитку суб'єктів господарювання малого бізнесу України в контексті нововведень у спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка».* 2016. № 1(29). С. 140–145. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2016_1_28

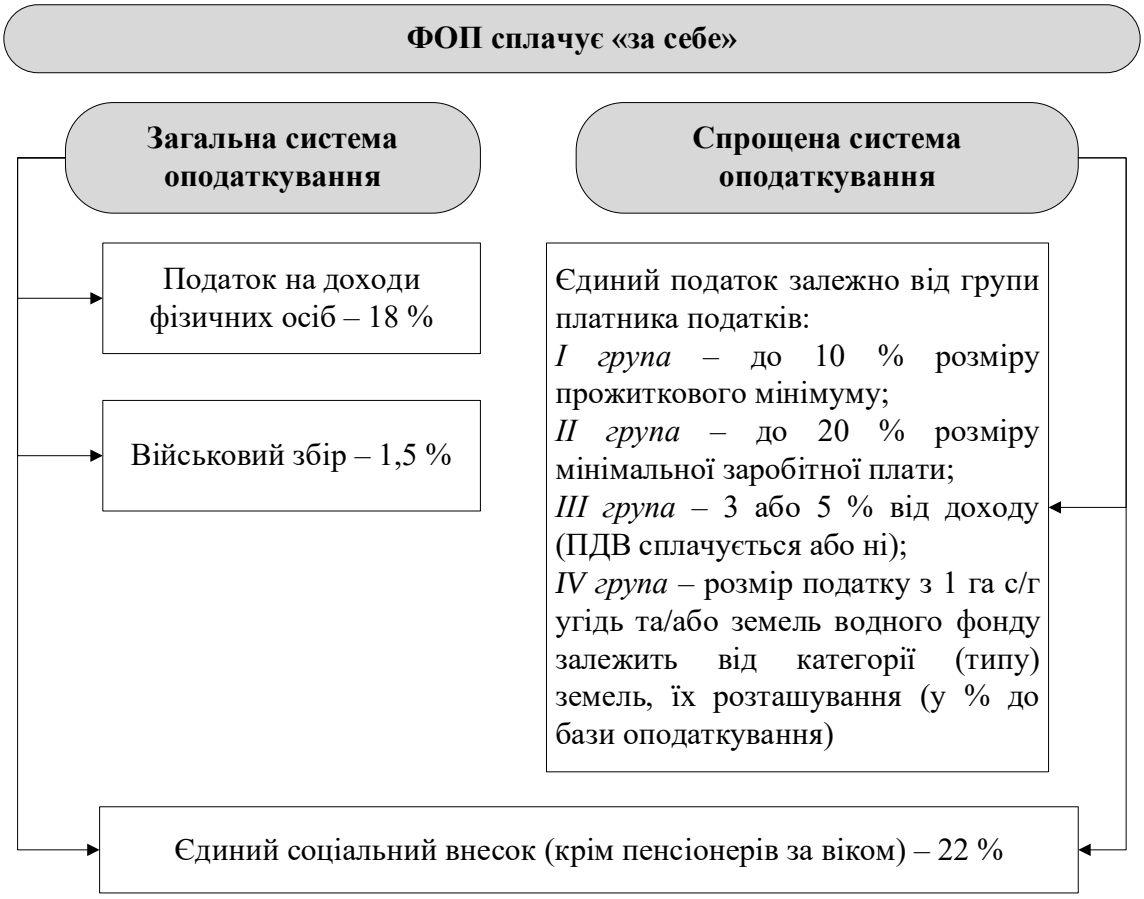


Рис. 7.5. Порівняльна характеристика застосування систем оподаткування для фізичних осіб-підприємців

Джерело[106].

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

Податкова звітність являє собою сукупність інформації про стан підприємницької діяльності платника податків, що має бути надана до податкового органу відповідно до встановлених форм та термінів. Питання щодо податкової звітності регламентуються главою 2 ПКУ.

Насамеред визначається поняття «податкова декларація (розрахунок)», що є практичним втіленням податкової звітності, зокрема:

– документ, що подається платником податків контролюючим органам у строки, встановлені законом, на підставі якого

[106]СОТА. Звітність і документообіг. URL: https://sota-buh.com.ua/news/fop-zahalna-chy-sproshchena-systema-opodatkuvannia

здійснюється нарахування та/або сплата грошового зобов'язання, зокрема податкового, або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку та збору;

– документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку, а також суми нарахованого єдиного внеску[107].

Згідно з п. 49.18 ПКУ податкові декларації, крім випадків, передбачених ПКУ, подаються за базовий звітний (податковий) період (табл. 7.4).

Таблиця 7.4

Базовий (звітний) податковий період для подання декларації та термін їх подання

№ з/п	Базовий (звітний) податковий період для подання декларацій	Термін подання
1	**2**	**3**
1.	*Календарний місяць* (зокрема, в разі сплати місячних авансових внесків)	*упродовж 20 к. дн.,* що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця
2.	*Календарний квартал або календарне півріччя* (зокрема, у разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків)	*упродовж 40 к. дн.,* що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя)
3.	*Календарний рік,* крім випадків, передбачених пп. 49.18.4 та 49.18.5 ПКУ	*упродовж 60 к. дн.,* що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року
4.	*Календарний рік* – для платників ПДФО – підприємців	*до 1 травня року,* що настає за звітним, крім випадків, передбачених розд. IV ПКУ
5.	*Календарний рік* – для платників ПДФО – підприємців	*упродовж 40 к. дн.,* що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року

[107] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://tax.gov.ua/nk/

Продовження таблиці 7.4

1	2	3
6.	*Календарний рік* – для платників податку на прибуток (зокрема, платників частини чистого прибутку (доходу), для податкової декларації (зокрема, розрахунку частини чистого прибутку (доходу), дивідендів на державну частку), яка розраховується наростаючим підсумком за рік	*упродовж 60 к. дн.,* що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року
7.	*Календарний рік* – для платників дивідендів на держчастку (зокрема, госптовариств, корпоративні права яких частково належать державі, та госптовариств, 50 і більше відсотків акцій (часток, паїв) яких належать госптоваристваам, частка держави в яких становить 100 %, які не прийняли рішення про нарахування дивідендів до 01 травня року, що настає за звітним) для розрахунку частини чистого прибутку (доходу), дивідендів на держчастку	*до 1 липня року,* що настає за звітним
8.	*За податковий (звітний) період, на який припадає дата ліквідації чи реорганізації* – якщо платник податків ліквідується чи реорганізується (зокрема, до закінчення податкового (звітного) періоду), декларація з рентної плати, екологічного податку, місцевих податків і зборів може подаватися	*до закінчення такого звітного періоду*

ПКУ встановлює, «якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем»[108].

Граничні строки подання податкової декларації можуть бути збільшені за правилами та на підставах, які передбачені ПКУ.

[108] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://tax.gov.ua/nk/

Граничні строки для подання податкової декларації, скарги про перегляд рішень контролюючого органу, заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань підлягають продовженню керівником (його заступником або уповноваженою особою) ДПС за письмовою заявою платника податків, якщо такий платник податків протягом зазначених строків (п. 102.6 ПКУ):

- перебував за межами України;
- перебував у плаванні на морських суднах за кордоном України у складі команди (екіпажу) таких суден;
- перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду;
- мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або внаслідок інших обставин непереборної сили, підтверджених документально;
- був визнаний за рішенням суду безвісно відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законом.

Штрафні санкції, визначені ПКУ, не застосовуються протягом строків продовження граничних строків подання податкової декларації згідно з п.102.6 ПКУ.

Дія п. 102.6 ПКУ поширюється на (п. 102.7 ПКУ):

- платників податків – фізосіб;
- посадових осіб юрособи у разі, якщо протягом зазначених граничних строків така юридична особа не мала інших посадових осіб, уповноважених відповідно до законодавства України нараховувати, стягувати та вносити до бюджету податки, а також вести бухоблік, складати та подавати податкову звітність.

Якщо платник податків, який самостійно (зокрема за результатами електронної перевірки) виявив факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний (за винятком випадків, установлених п. 50.2 ПКУ) здійснити процедури, наведені на рис. 7.6.

Отже, платник податків, який самостійно (зокрема за результатами електронної перевірки) виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний сплатити суму недоплати та штраф у розмірі 3 % від такої суми до того, як надсилатиме уточнюючий розрахунок.

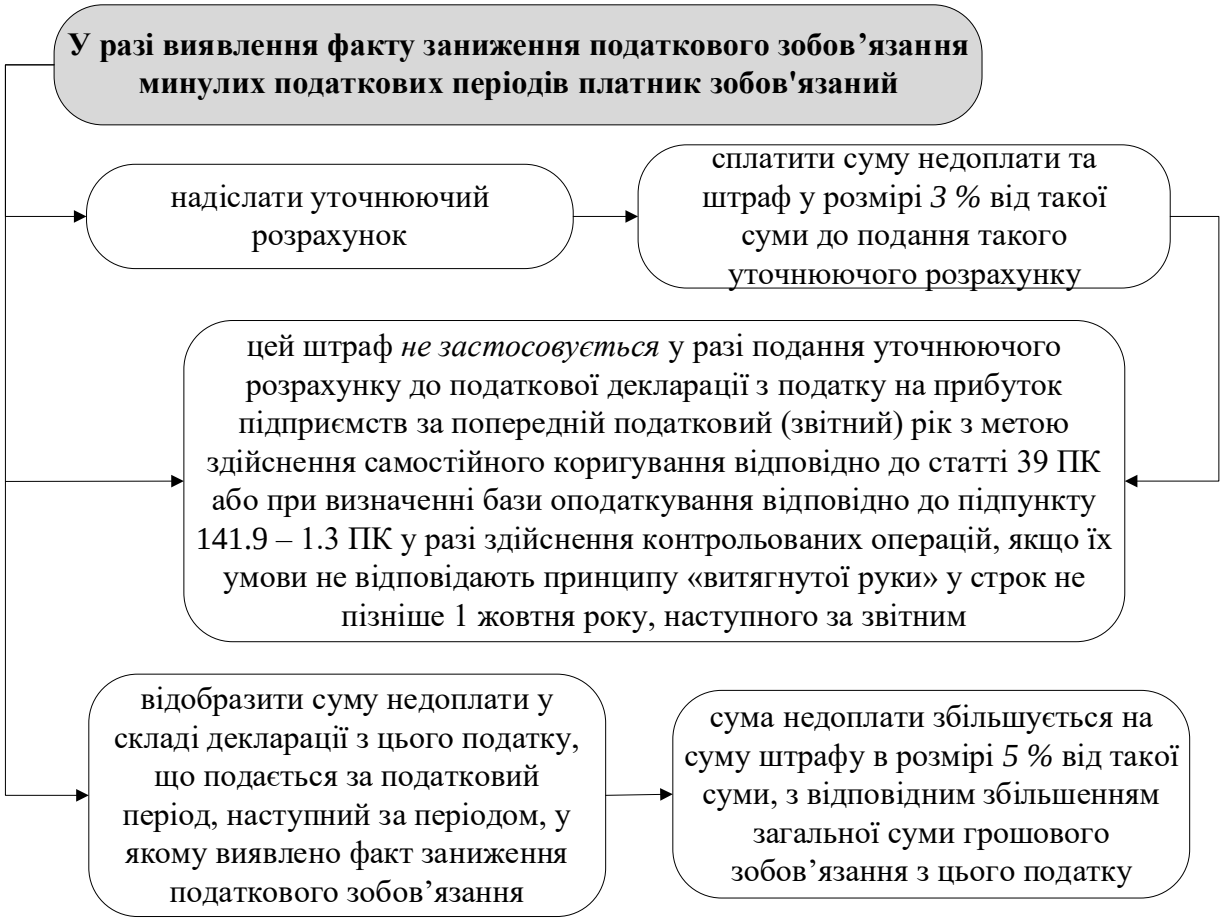


Рис. 7.6. Обов'язки платника податків у разі виявлення факту заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів

Джерело[109].

Отже, подання податкової звітності до контролюючих органів є невід'ємною складовою ведення підприємницької діяльності, що безпосередньо пов'язує платника податку з обов'язками сплати податків та платежів до бюджетів.

[109] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://tax.gov.ua/nk/

7.4. Оптимізація податкового навантаження платника податків і зборів

Оптимізацією податкового навантаження визначається діяльність щодо порівняння різних варіантів ділової активності та використання ресурсів з метою виявлення найнижчого рівня податкових зобов'язань, які виникають при цьому.

Оскільки податкова оптимізація ґрунтується на вивченні основних положень податкового законодавства, то постійні зміни, пов'язані з удосконаленням податкової політики, спонукають до здійснення конкретних законних кроків для мінімізації податків. Водночас для визначення межі оптимізації податкового навантаження при його зменшенні на платника важливим є мотив діяльності, де переважаючим пріоритетом виступає господарська мета – це одержання найбільшої можливої суми прибутку обов'язково законним шляхом[110].

Розглянемо саме ціль щодо зменшення податкових платежів, адже це має прямий вплив на поліпшення фінансового стану та підвищення інвестиційної привабливості підприємства. Для досягнення такої цілі застосовується оптимізація оподаткування, тобто зменшення розміру податкового зобов'язання шляхом вибору оптимального варіанта управління фінансовими потоками від підприємницької діяльності.

Для можливостей впровадження процесів оптимізації оподаткування в управління підприємницькою діяльністю застосовується такий механізм (рис. 7.7).

Подібний механізм є складовою фінансового менеджменту та передбачає комплекс заходів, спрямованих на формування фінансового потенціалу і підвищення його ефективності. Його основна мета не зводиться до абсолютної мінімізації податкових платежів, а полягає в активному впливі на максимізацію чистого прибутку підприємства при заданих параметрах податкового середовища і ринкової кон'юнктури.

---

[110] Чорноус А. Г. Визначення межі між податковою оптимізацією та ухиленням від сплати податків. *Фінансове право*. 2013. № 6–2. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2013/6-2_2013/66.pdf

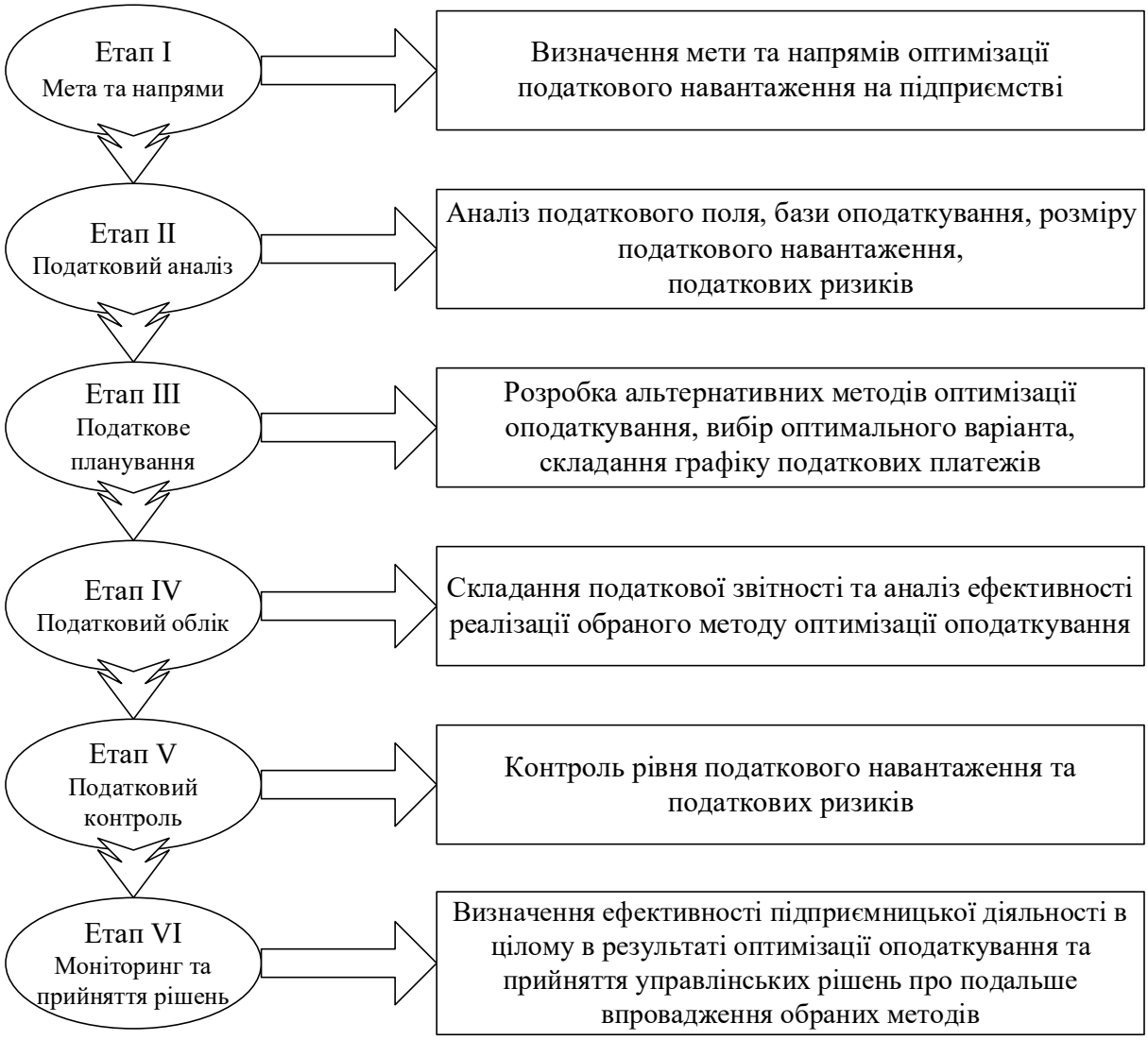


Рис. 7.7. Механізм оптимізації оподаткування підприємницької діяльності

Джерело: складено автором за даними[111].

Наведений у дослідженні аналіз показує, що оптимізації оподаткування є важливою складовою в підприємницькій діяльності. Оптимізація оподаткування системно пов'язана з усіма процесами управління підприємством та ґрунтується на податковому плануванні, аналізі, обліку та контролю.

Оптимізація оподаткування являє собою механізм реалізації податкової політики в господарській практиці підприємства, починаючи від постановки мети до контролю ефективності реалізації

[111] Юрчишена Л. В., Желєзнова Д. С. Механізм оптимізації податкового навантаження в системі корпоративного податкового менеджменту. *Фінанси, облік, банки.* 2018. № 1 (23). URL: https://r.donnu.edu.ua/xmlui/handle/123456789/898?locale-attribute=uk

обраного варіанта оподаткування. Щодо мети податкової оптимізації, то спочатку формуються пріоритетні завдання податкової діяльності, враховуючи особливості функціонування підприємства.

Для ефективної оптимізації податків суб'єкт підприємницької діяльності застосовує набір існуючих способів оподаткування в межах правомірних дій як платника податків, що включають у себе повне використання наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних переваг.

Більшість науковців виділяють такі інструменти та способи оптимізації податкового навантаження:

– вибір податкового режиму / організаційно-правової форми діяльності / виду та умов цивільно-правових договорів;

– використання прогалин у законодавстві;

– застосування податкових пільг, обґрунтованої облікової політики;

– перегляд термінів сплати податків;

– використання офшорних зон;

– формування статутного капіталу.

Головним напрямом податкової політики підприємства в ринкових умовах є пошук оптимальних управлінських рішень, спрямованих на мінімізацію зобов'язань щодо обов'язкових платежів у законодавчому полі. Розглянемо схему кроків процесу пошуку оптимального варіанта для досягнення ефективного оподаткування підприємства (рис. 7.8).

На рис. 7.8 подано схему кроків, спрямованих на здійснення ефективного оподаткування, що передбачає проведення таких дій:

1. Аналіз аспектів:

– зовнішнього середовища з показниками: макроекономічні, податкова політика та фірми-конкуренти;

– поточного стану оподаткування та господарської діяльності підприємства;

– виявлення факторів, які впливають на рівень оподаткування підприємства.

2. Формування стратегії для зменшення податкових зобов'язань: оптимізація або мінімізація. Для цього застосовується комплексний підхід, серед чого: врахування норм законодавства

(податкового, господарського та інше) для пошуку схем не тільки зменшення податкових платежів, а й одночасне впровадження організаційно-адміністративних заходів. У цьому випадку збільшення економічної ефективності може бути реалізовано через зменшення часових та фінансових витрат на ведення обліку, а також виявлення помилок у межах діючого обліку, підвищення кваліфікації працівників з питань оподаткування.



Рис. 7.8. Процес пошуку варіанта ефективного оподаткування підприємства

Джерело[112].

Є різні варіанти для проведення оптимізації, що спрямовується на певний податок (що є вирішальним при формуванні чистого прибутку та складає найбільшу частку серед податкових платежів підприємства) або для діяльності фірми загалом. Так, стратегія податкової оптимізації вирішує такі завдання:

– отримання додаткових конкурентних переваг;

[112] Діденко А. В. Методи моделювання стратегій для податкової оптимізації. *Ефективна економіка.* 2015. № 5. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4080

– забезпечення стійкого розвитку та фінансової безпеки на довгостроковий період;

– формування іміджу добропорядного платника податків, який є надійним партнером для інвесторів.

3. Прогнозування економічних показників, наслідків запровадження плану, що включає прогнозовані обсяги податкових надходжень, можливих фінансових ризиків, а також оцінку впливу інших факторів на кінцевий фінансовий результат підприємства. На цьому етапі здійснюється планування сум майбутніх податкових платежів та прогноз майбутнього прибутку, а також суми інших платежів і витрат підприємства.

4. Розробка і прийняття плану дій, що є найбільш вигідним для досягнення цілей, а також вибір критеріїв оцінки ефективності здійснення плану: стабільність, стимулювання діяльності, конкурентоспроможність.

За умови, що податкове планування здійснене ефективно, підприємство досягає таких цілей:

– зменшення суми податків;
– раціональне використання фінансових ресурсів;
– уникнення штрафів;
– максимізація суми доходу, що залишається на підприємстві, для можливого запровадження інновацій та інвестування тощо.

При цьому для запровадження того чи іншого плану мають бути враховані витрати для його запровадження (економічність плану). Серед таких можуть бути витрати на послуги фірми, що надає сервіси з розробки консалтингових планів. Важливим є врахування можливих негативних фінансових наслідків.

5. Кінцеві стадії процесу, що включають такі аспекти: реалізація стратегії, моніторинг, контроль за здійсненням, формування звіту.

Сучасні соціально-економічні умови характеризуються значною складністю структури і процесів, невизначеністю, відсутністю достатнього обсягу коментарів та роз’яснень. Це зі свого боку пояснює складність у процесах моделювання стратегій та вимагає використання м’якої системної методології.

При розробці стратегій щодо оптимізації оподаткування розглядаються та враховуються різні чинники та суб'єктивні характеристики, що не завжди піддаються формалізації. Тому задачі щодо оподаткування підприємства характеризуються нестабільністю та необхідністю постійного оновлення інформації про зміни в зовнішньому середовищі.

Висновки

Податкове консультування для суб'єктів господарювання, як і будь-який процес, здійснюється поетапно задля здійснення повного аналізу діяльності такого суб'єкта. В Україні існує дві системи оподаткування: спрощена та загальна. Кожна з них має певні особливості, що обґрунтовуються аспектами організації та ведення бізнесу.

Податкове консультування як багатогранний процес співпраці з бізнесом бере участь у належному заповненні та поданні фінансової звітності, що також є важливим серед усіх процедур ведення бізнесу для запобігання можливих штрафів.

Контрольні запитання

1. Які етапи податкового планування застосовуються для здійснення вибору системи оподаткування?
2. Які критерії застосовуються для класифікації суб'єктів господарювання?
3. Надайте характеристику для загальної системи оподаткування.
4. Які вимоги передбачені законодавством для спрощеної системи оподаткування?
5. Назвіть та поясність головні відмінності загальної і спрощеної систем оподаткування.
6. Розкрийте суть процедури подання податкової декларації.
7. Охарактеризуйте механізм оптимізації податкового навантаження на підприємство.

Тестові завдання

1. Які етапи податкового консультування на етапі вибору системи оподаткування можуть бути:

а) інформаційний, аналіз проблеми, планування, реалізація, звітний;

б) аналіз, надання рекомендацій, звітний;

в) виявлення проблем, реалізація, звітний;

г) інформаційний, аналітичний, реалізація, звітний.

2. Яка середня кількість працівників у суб'єкта великого підприємництва:

а) більше 100 осіб;

б) більше 200 осіб;

в) більше 250 осіб;

г) кількісних меж не встановлено.

3. Річний дохід від будь-якої діяльності суб'єкта мікропідприємництва не має перевищувати:

а) еквіваленту 2 млн євро, визначений за середньорічним курсом НБУ;

б) еквіваленту 3 млн євро, визначений за середньорічним курсом НБУ;

в) еквіваленту 4 млн євро, визначений за середньорічним курсом НБУ;

г) еквіваленту 5 млн євро, визначений за середньорічним курсом НБУ.

4. Яка податкова ставка застосовується для платника податків III групи спрощеної системи оподаткування, що є одночасно платником ПДВ:

а) 3 %;

б) 5 %;

в) 8 %;

г) 10 %.

5. До якої групи платників податків спрощеної системи оподаткування належать сільськогосподарські виробники:

а) I група;

б) II група;

в) III група;

г) IV група.

6. Серед видів діяльності, що не можуть здійснювати платники податків I–III групи спрощеної системи оподаткування, є:

а) роздрібний продаж алкогольних напоїв;

б) оптовий продаж тютюнових виробів;

в) обмін іноземної валюти;

г) усе перераховане.

7. Під податковою звітністю розуміють:

а) книгу обліку доходів і витрат;

б) податкову декларацію;

в) фінансові виписки;

г) книгу обліку розрахункових операцій.

8. Що передбачено законодавством за несвоєчасне подання податкової декларації:

а) штраф у розмірі 340 грн;

б) штраф у розмірі 1 020 грн;

в) штрафних санкцій не встановлено;

г) притягнення до кримінальної відповідальності.

9. Які способи подання податкової декларації передбачені законодавством:

а) особисто платником податків або уповноваженою на це особою;

б) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;

в) засобами електронного зв’язку в електронній формі;

г) усе перераховане.

10. Що належить до способів оптимізації податкового навантаження:

а) застосування податкових пільг;

б) використання офшорних зон;

в) перегляд термінів сплати податків;

г) усе перераховане.

11. Який результат податкового планування в рамках оптимізації податкового навантаження:

а) зменшення суми податків;

б) збільшення прибутку;

в) зменшення витрат на оплату праці;

г) збільшення адміністративних витрат.

ТЕМА 8
ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ ДЛЯ ЦІЛЕЙ МІНІМІЗАЦІЇ ПРАВОПОРУШЕНЬ ТА ВРЕГУЛЮВАННЯ СПОРІВ У ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ

8.1. Адміністративне та судове врегулювання податкових спорів.

8.2. Податкове консультування при мінімізації ухилень від оподаткування.

8.3. Використання консультацій для мінімізації ризиків.

8.4. Медіація як один із прогресивних способів роботи податкових консультантів.

Ключові терміни і поняття: *врегулювання податкових спорів, податкове консультування ДПС, незалежне податкове консультування, мінімізація правопорушень, медіація, консультативна робота, врегулювання спорів, податкові ризики.*

Одним з основних завдань податкової служби у будь-якій державі є досягнення високого рівня податкової дисципліни громадян та бізнес-структур. Для цього важливими є різні фактори, перш за все, ефективне податкове законодавство, відповідна робота податкової служби, а також довіра громадян та юридичних осіб до податкових органів.

Розвинені держави світу з метою досягнення високого рівня податкової дисципліни провадять активну консультаційну роботу, метою якою є надання роз'яснень та консультацій платникам податків, що дає змогу профілактики податкових правопорушень. В Україні консультаційна робота органів ДПС та приватних податкових консультантів дещо обмежена і, як свідчать наукові дослідження, недостатньо ефективна. Це пов'язано з багатьма чинниками, що потребує комплексного дослідження вказаного питання з метою пошуку перспективних шляхів та механізмів вирішення проблемних аспектів у цій сфері.

8.1. Адміністративне та судове врегулювання податкових спорів

Податковий спір – це юридичний спір, пов'язаний із нарахуванням та сплатою податків, який вирішується компетентним органом державної влади у встановленій законом формі між державою, з одного боку, та іншими учасниками податкових правовідносин – з другого. Податковий спір – це конфліктна ситуація, що виникає з податкових правовідносин між платниками податків та уповноваженими органами щодо стягнення з платника податків і зборів.

Найбільш розгалуженим та використовуваним є поділ податкових спорів залежно від ініціатора спору. Науковці виділяють:

1) спори, що виникають з ініціативи платників податків, платників зборів і податкових агентів;

2) спори, ініційовані податковими органами;

3) спори, ініційовані іншими особами.

Також існує класифікація за суб'єктом вирішення спору:

1) спори, які вирішуються у судовому порядку;

2) спори, які вирішуються в позасудовому порядку.

Спори, які вирішуються в позасудовому порядку, можна поділити на:

1) ті, які вирішуються самостійно учасниками спору;

2) ті, які вирішуються за допомогою медіації;

3) ті, які вирішуються органами державної влади.

На законодавчому рівні [12][113] в Україні закріплено виключно два шляхи вирішення податкових спорів: адміністративне оскарження чи судовий порядок вирішення спорів.

Вирішення податкового спору є складним правовим явищем, що вміщує значну кількість елементів, серед яких важливе місце займають форми і способи вирішення даного спору, вивчення яких дозволяє з'ясувати, в якому вигляді та яким чином це відбуваються.

---

[113] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2756-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2756-17#Text

Адміністративна форма вирішення податкового спору передбачає учать у цьому процесі адміністративного юрисдикційного органу, яким є вищий контролюючий орган, щодо того, рішення, дії чи бездіяльність якого оскаржуються.

Адміністративна форма вирішення податкових спорів є необхідним елементом механізму вирішення конфліктних ситуацій між контролюючими органами та платниками податків. Її очевидними перевагами є:

1) відносна простота, що дозволяє практично будь-якій особі самостійно подати скаргу, без необхідності використання сторонньої юридичної допомоги;

2) дешевизна, оскільки використання такої форми не передбачає необхідності сплати скаржником якихось обов'язкових зборів;

3) оперативність вирішення справи.

Законодавством передбачено, що контролюючий орган зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом двадцяти календарних днів, що настають за днем отримання скарги платника податків, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку.

Керівник контролюючого органу (заступник керівника або інша уповноважена посадова особа) може прийняти рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків понад двадцятиденний строк, але не більше шістдесяти календарних днів, та письмово повідомити про це платника податків до закінчення визначеного строку.

При цьому варто зазначити, що законодавство, передбачаючи можливість продовження строків вирішення справи контролюючим органом, втім не встановлює хоча б приблизного переліку умов, обставин, наявність яких обґрунтовує правовірність подовження цих строків. Така ситуація, на нашу думку, створює сприятливі підстави для штучного затягування вирішення спору, наприклад, з метою тиску на скаржника; надання контролюючим органам рішення, дії чи бездіяльність якого оскаржуються, більше часу для «вигадування» обґрунтування такої своєї поведінки.

Разом з тим не можна не звернути увагу на те, що адміністративна форма має певні недоліки, основними серед яких є те, що:

по-перше, юрисдикційний орган, який вирішує спір, належить до тієї ж владної вертикалі, що й контролюючий, який виступає стороною спору і має щодо останнього організаційно-управлінські повноваження. Така ситуація, враховуючи досить невисокий рівень правової свідомості, правової та професійної культури державних службовців у нашій державі, а також існування у владних структурах так званої кругової поруки, дає суттєві підстави сумніватися в тому, що така форма забезпечує неупереджене та об'єктивне вирішення спору;

по-друге, недостатність професійної підготовки посадових осіб, які мають вирішувати спори. Це, зокрема, зумовлено тим, що вирішення податкових спорів є супутньою, а не основною функцією тих адміністративних органів, до компетенції яких належить їх розв'язання;

по-третє, досить загальний підхід до правового врегулювання порядку реалізації такої форми, що зумовлює наявність у ньому певних прогалин та інших недоліків. Щодо способів вирішення податкового спору в межах адміністративної форми, то він фактично один – це проведення розгляду справи в засіданні (закритому чи відкритому).

Ніяких інших способів вирішення спірної ситуації між платником податків і контролюючим органом – наприклад, шляхом переговорів – у чинному законодавстві не передбачено. Єдине, що передбачено адміністративним порядком, – це можливість скаржника повністю або частково відкликати скаргу.

Враховуючи пряму дію норм Конституції України щодо прав громадян на звернення, Податковим кодексом України та Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» встановлено процедуру адміністративного оскарження рішень контролюючих органів, до яких відносять органи державної податкової служби України.

Так, статтею 56 Податкового кодексу України встановлено, що рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку [114].

Під процедурою адміністративного оскарження необхідно розуміти право платника податків подати скаргу до органу ДПС вищого рівня на прийняте стосовно нього рішення територіального органу ДПС, якщо він вважає таке рішення незаконним.

Фактично процедура адміністративного оскарження рішень органів ДПС є законодавчо встановленим засобом досудового врегулювання спору між платником податків та контролюючим органом, який застосовується перед зверненням до суду.

При цьому рішення контролюючого органу, оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню.

Згідно з нормами чинного законодавства можуть бути оскаржені будь-які рішення органів ДПС, якщо платник податків вважає їх незаконними.

Такі рішення найчастіше приймаються у формі податкових повідомлень – рішень або вимог про донарахування податків, єдиного внеску та штрафних санкцій за результатами проведених документальних або камеральних перевірок юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та самозайнятих осіб.

Також податкові повідомлення – рішення виносяться громадянам стосовно належних їм об'єктів майна, які підлягають оподаткуванню, наприклад нарахування земельного податку або податку на нерухомість.

Ключовими питаннями податкових спорів, що потребують вирішення, є:

– варіативність категорій справ щодо податкових спорів, що розглядаються в адміністративному порядку;

– необґрунтоване донарахування податків і штрафних санкцій з боку фіскальних органів, при цьому ефективність податкових спорів є вкрай низькою, тому що під час судових спорів держава отримує низькі надходження, а підприємства – велике навантаження.

---

[114] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2756-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2756-17#Text

8.2. Податкове консультування при мінімізації ухилень від оподаткування

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 всіма суб'єктами оподаткування. Часто це відбувається з причин нерозуміння громадянами глибинних аспектів такого обов'язку та недостатнього рівня їх інформування щодо важливих наслідків й ефектів оподаткування для держави і суспільства.

На жаль, у нашому суспільстві поширена думка, що людина, яка ухиляється від сплати податків, не є злочинцем, а навпаки – талановитим і винахідливим підприємцем. Треба також зазначити, що бажання збагатитися не є єдиною причиною ухилення від сплати податків. Але у цьому аспекті необхідно чітко розмежовувати категорії ухилення від оподаткування і уникнення.

Ухилення від сплати податків – це протиправні дії суб'єктів господарювання, спрямовані на мінімізацію податкових зобов'язань усіма допустимими способами, наслідками яких, у випадку їх виявлення, може бути відповідальність за порушення податкового законодавства[115].

У такому контексті податки, а також обсяги їх сплати виступають на першому плані. При цьому доцільно розглянути найбільш вагомі групи податків на підприємстві:

1) податки, що входять до валових витрат (земельний податок, платежі до бюджетних фондів тощо), їх зменшення тягне за собою зниження витрат та відповідне збільшення податку на прибуток. Тому ефект від мінімізації таких податків є, водночас частково втрачається у зв'язку зі збільшенням податку на прибуток;

2) податки, що входять до ціни товару (акциз, ПДВ), зменшується об'єкт нарахування та одночасне створення і збільшення елементів щодо їх зменшення. Для таких податків необхідно

[115] Ткачик Ф. П. Податкове консультування: навчальний посібник. Тернопіль: Вектор, 2015. 252 с.

зменшувати ставки та базу оподаткування з можливим збільшенням податків у витратах – ефект буде досягнуто загалом;

3) податки, що сплачуються з прибутку (податок на прибуток), зменшуються ставки податку та бази оподаткування.

Податкове консультування у такому випадку передбачає складання планів, що орієнтовані на певні схеми з розрахунку податків, зборів та платежів. Зі свого боку вони ґрунтуються на попередньо розроблених поточних фінансових планах. До таких належать плани доходів та витрат з операційної діяльності, плани надходження та витрачання коштів, балансові плани (прогнозні), плани формування та використання фінансових ресурсів. Практичний досвід показує ведення таких розрахунків лише до складання планових розрахунків сум податкових зобов'язань у розрізі їх видів за термінами сплати.

Незаконне зменшення суми податків може бути наслідком заниження податкової бази з того чи іншого податку. У цьому випадку сума нарахованого податку буде нижчою, ніж повинна бути насправді. У кінцевому рахунку платник податків подає до податкової інспекції декларацію із завідомо неправдивими даними. У цьому зв'язку застосування такого методу несе самі ризики для суб'єкта підприємницької діяльності.

Служба внутрішніх доходів (США) виділяє найбільш поширені нелегальні види оптимізації оподаткування (або ухилення від сплати податків):

– свідоме заниження або приховування доходів;

– ведення подвійного обліку операцій та неправильні записи в книгах;

– наведення неправдивих або завищених відрахувань з прибутку;

– показ особистих витрат як витрат бізнесу;

– передавання активів або доходів на осіб з пільговим оподаткуванням;

– проведення фіктивних угод для уникнення зобов'язань[116].

[116] Ільїн В., Кузьмич С. Оптимізація податкового тягаря підприємств: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації:* міжнародний науковий журнал. 2020. Випуск 1. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/42094/1/%D0%86%D0%BB%D1%8C%D1%97%D0%BD.pdf

Найбільш розповсюджені методи: уникнення податків та ухилення від їх сплати мають місце в будь-якій економічній системі. Зокрема, витоки таких суспільних явищ полягають безпосередньо в суспільній природі податків, що, по суті, виступають еквівалентом серед усіх платежів громадян в обмін на суспільні блага з боку держави під час виконання своїх функцій.

У суспільній свідомості податкові платежі запроваджуються без згоди більшості платників та сплачуються у примусовому порядку. Таке обґрунтовує антифіскальну поведінку платників з одночасним бажання зменшити свої податкові зобов'язання або ж взагалі ухилитися від них. Чим менш досконалими є норми дії державних інституцій та недосконаліть законодавства, тим більш масовою стає така поведінка[117].

Шукаючи наукове тлумачення, зазначимо, що в українській економічній енциклопедії не наводиться визначення «уникнення сплати податків». Водночас під ухиленням від сплати податків в енциклопедії розуміється «сукупність легальних та незаконних способів приховування доходів від оподаткування». Тобто в українській економічній енциклопедії зазначені терміни не розмежовуються.

На нашу думку, представники української фінансової школи В. Вишневський і А. Вєткін дали найбільш точне та ґрунтовне визначення термінам «уникнення» та «ухилення». Зокрема, під уникненням від сплати податків розуміють «діяльність господарюючих суб'єктів, спрямовану на мінімізацію податкових зобов'язань усіма допустимими законом способами». Ухилення від сплати податків, на думку авторів, – «це протиправні дії щодо зменшення податкових зобов'язань, наслідками яких, у випадку їх виявлення, може бути відповідальність за порушення податкового законодавства»[118].

Оксфордський тлумачний словник уникнення податків розглядає як «наслідок мінімізації податкових зобов'язань законним шляхом з використанням податкових лазівок».

Представник американської школи Дж. Стігліц під уникненням податків наводить «використання певних положень

[117] Орищин Т. М. Оптимізація податкового навантаження підприємства: теоретичний та методичний аспекти. *Економіка та держава.* 2019. № 4. URL: http://www.economy.in.ua/?op=1&z=4303&i=9

[118] Там само.

податкового законодавства, які дозволяють відійти від їх сплати, а під ухиленням – незаконний відхід від сплати податків».

Узагальнюючи, можна стверджувати, що уникнення податків (tax avoidance) являє собою мінімізацію податкових зобов'язань з використанням колізій та недоробок нормативних законодавчих актів з одночасним поданням облікової та звітної інформації податковим органам.

Серед методів уникнення сплати податків використовуються законодавчо надані можливості у сфері податкового законодавства, так звані податкові лазівки, серед яких:

– податкові пільги (перенесення балансових збитків на наступні податкові періоди);

– стягнення ПДВ за нульовою ставкою;

– застосування ліберальних правил списання безнадійних боргів;

– вкладання коштів у благодійну діяльність тощо.

Проте ризиком таких явищ є те, що зі зміною податкового законодавства окремі способи уникнення зайвого оподаткування стають незаконними, а також втрачають свою ефективність.

Податкові пастки як другий спосіб уникнення від сплати податків прийнято розділяти на:

1) відкладення доходу (перенесення терміну сплати податку на пізній період);

2) зміщення доходу (переведення платником податку доходу під більш низьку граничну ставку податку за умов податкової структури із зростаючими подібними ставками);

3) податковий арбітраж (випадки оподаткування різних об'єктів та платників податків за різними нормами)[119].

У зв'язку з багатоаспектністю застосування схем для ухилення від оподаткування виникає необхідність та актуальність проведення податкових консультацій.

---

[119] Ільїн В., Кузьмич С. Оптимізація податкового тягаря підприємств: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації:* міжнародний науковий журнал. 2020. Випуск 1. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/42094/1/%D0%86%D0%BB%D1%8C%D1%97%D0%BD.pdf

8.3. Використання консультацій для мінімізації ризиків

Класична теорія розглядає ризик як вірогідність отримання збитків і витрат від обраного рішення та стратегії діяльності, а неокласична – як вірогідність відхилення від поставлених цілей.

Основні методи управління ризиком:

1. Ухилення від ризику: відмова від операцій, пов'язаних з ризиком.

2. Управління ризиком: своєчасне виявлення процесів, які можуть призвести до можливої втрати.

3. Поглинання ризику: визнання витрат і їх пряме або непряме фінансування за рахунок внутрішніх або зовнішніх джерел.

4. Передача ризику іншій особі.

5. Розподіл ризику між контрагентами: часткова передача ризику контрагентові.

Ризики в оподаткуванні можна визначити як можливість виникнення небажаних для суб'єкта податкових правовідносин наслідків у вигляді понесення фінансових та інших втрат, пов'язаних із впровадженням заходів податкового планування, які обумовлені негативними відхиленнями від прогнозованих станів у майбутньому.

Необхідно розмежовувати поняття податкового ризику для платників податків, податкових агентів та інших суб'єктів податкових правовідносин, які представляють інтереси держави. Для кожного з них він буде мати різні форми прояву. Наприклад:

– *для держави* – виконавчими органами якого при реалізації податкових правовідносин є ряд суб'єктів, податковий ризик полягає у зниженні надходження податків, які виступають основним джерелом формування дохідної частини бюджету;

– *для платників податків* – зростання податкових витрат, що є різновидом його підприємницьких витрат, зумовлює зниження його майнового потенціалу і, отже, зниження можливостей для вирішення завдань, що стоять перед ним у майбутньому.

Ті види податкових ризиків, які можуть бути оцінені у грошовому вираженні, доцільно відносити до фінансових ризиків з огляду на те, що гроші є матеріальною основою фінансових відносин. Крім того, податкові відносини є частиною фінансових.

Поняття «фінансовий ризик» трактується таким чином: ризик, обумовлений співвідношенням власних і позикових коштів (підвищення витрат з обслуговування капіталу, втрата коштів). Податкові ризики організацій-платників податків мають грошове вираження і тягнуть за собою підвищення витрат з обслуговування капіталу організації, а тому цей вид податкових ризиків може бути віднесений до фінансових.

Податкові ризики можуть бути допустимими, критичними і катастрофічними. Так, приміром катастрофічного податкового ризику для господарюючого суб'єкта є пред'явлення штрафних санкцій, що у сукупності з основною сумою податку становлять загрозу платоспроможності організації-платника податків.

На підставі факторів, що визначають фінансові ризики, вважають, що «прийнято виділяти систематичний і несистематичний ризики». Систематичний ризик обумовлений дією різноманітних, загальних для всіх господарюючих суб'єктів факторів. Несистематичний ризик обумовлений дією факторів, повністю залежних від діяльності самого господарюючого суб'єкта.

Якщо все ж виокремити податкові ризики, виходячи з вищевикладеного підходу, то *для організації-платника податків* можуть існувати обидві групи ризиків:

– *зовнішні* – можуть виникати з причин, ініційованих змінами в умовах оподаткування з боку держави;

– *внутрішні* – за причин неефективної податкової політики самого господарюючого суб'єкта.

Для держави в цілому також можна поділити податкові ризики на зовнішні і внутрішні:

– *зовнішні* – обумовлені дією міжнародних договорів у сфері оподаткування, діяльністю офшорних зон і пропонованих ними умов тощо;

– *внутрішні* – діяльністю законодавчих та виконавчих органів влади, які здійснюють функції держави у процесі оподаткування, а також діяльністю платників податків.

З точки зору практики можна виділити кілька видів податкових ризиків, які суттєво відрізняються за своєю специфікою: ризики податкового контролю, ризики посилення податкового тягаря, ризики кримінального переслідування податкового характеру.

До ризиків податкового контролю можна віднести ризики анулювання ліцензій та ліквідації організації за позовами податкових органів, а також ризики визначення суми податків розрахунковим шляхом податковими органами.

Ризики посилення податкового тягаря властиві економічним проєктам тривалого характеру. До таких ризиків відносять: появу нових податків і зростання ставок уже існуючих податків, скасування податкових пільг.

Ризики кримінального переслідування обумовлені тим, що для керівників організацій-платників податків, які порушують податкове законодавство, існує ймовірність порушення кримінальної справи і притягнення до адміністративної та кримінальної відповідальності.

Однак саме собою порушення кримінальної справи щодо керівника компанії є реальною серйозною проблемою, яка несе в собі відчутні ризики, пов'язані з погіршенням умов реалізації різних видів проєктів. Такі ризики можуть мати безпосередню вартісну оцінку. Отже, належати до фінансових ризиків на відміну від ризиків, безпосередньо пов'язаних з кримінальним переслідуванням керівника, вартісна оцінка яких досить ускладнена.

Крім перерахованих вище, існує ряд малоймовірних специфічних податкових ризиків, що не цілком піддаються класифікації, проте негативний вплив яких може бути досить відчутним.

Узагальнимо розглянуті нами класифікаційні ознаки щодо податкових ризиків і подамо їх класифікацію:

1. *За суб'єктом, що несе податкові ризики:* податкові ризики держави, платників податків, податкових агентів, взаємозалежних осіб. Надалі можна здійснювати деталізацію ризику платників податків для юридичних і фізичних осіб, а держави – для різних законодавчих і виконавчих органів влади, що беруть участь у процесі оподаткування.

2. *На підставі факторів, що визначають фінансові ризики:* зовнішні і внутрішні.

3. *За об'єктом зв'язку з іншими видами ризиків:* ризиком упущеної вигоди, ризиком втрат матеріальних і нематеріальних цінностей, ризиком неплатоспроможності, інвестиційним та ін.

4. *За видом наслідків:* ризики податкового контролю, ризики посилення податкового тягаря (збільшення податкового навантаження організації), ризики кримінального переслідування податкового характеру.

5. *За величиною можливих втрат:* допустимі ризики, критичні і катастрофічні.

Професійні об'єднання як фактор саморегулювання і розвитку діяльності податкових консультантів. Роль палати податкових консультантів та інших професійних об'єднань у розвитку діяльності з податкового консультування.

Регулювання діяльності у сфері податкового консультування здійснюється або на державному рівні, тобто законодавчо, або на рівні саморегульованих організацій, діяльність яких встановлюється законодавчо. Державне регулювання надання послуг податкового консультування характеризується чіткими визначеннями понять, які використовуються при наданні послуг, чіткої регламентації самої діяльності податкових консультантів, жорстко встановленими вимогами, що пред'являються до осіб, що надають послуги з податкового консультування. При державному регулюванні послуги з податкового консультування регламентуються правилами, які встановлюються на державному рівні і підлягають застосуванню семи особами, що надають професійні послуги з податкового консультування. Як правило, у багатьох країнах діяльність податкових консультантів підлягає ліцензуванню, законодавством встановлена і міра відповідальності податкового консультанта.

У тих країнах, де надання послуги податкового консультування не регулюється державою, цю функцію регулювання послуг беруть на себе саморегульовані організації. Вони встановлюють певні вимоги до надання послуг з податкового консультування, розробляють правила, вимоги до самих податкових консультантів, їх рівня кваліфікації, що підлягають застосуванню тими податковими консультантами, які об'єднані в саморегульовані

організації. Саморегульованими організаціями визнають створені з метою саморегулювання добровільні об'єднання суб'єктів підприємницької діяльності за ознакою єдності сфери професійної діяльності, що функціонують на принципах некомерційної організації.

Під саморегулюванням розуміють діяльність суб'єктів підприємницької або професійної діяльності з розробки та встановлення правил і стандартів підприємницької або професійної діяльності, а так само здійснення контролю за їх дотриманням.

Для цілей регулювання професійної діяльності у саморегульованій організації повинні бути: наявність опублікованих правил і стандартів професійної діяльності, обов'язкових для виконання всіма учасниками саморегульованої організації; наявність механізмів забезпечення відповідальності її учасників за дотриманням зазначених правил і стандартів; наявність органів, що здійснюють контроль виконання правил і стандартів підприємницької або професійної діяльності учасниками саморегульованої організації та розгляд справ про накладення на учасників саморегульованої організації заходів відповідальності.

Правила і стандарти саморегульованих організацій повинні бути спрямовані на дотримання правил ділової етики та звичаїв ділових відносин, усунення або зниження конфлікту інтересів учасників саморегульованої організації, їх співробітників та посадових осіб, а також інших правил, передбачених нормативними актами федеральних органів виконавчої влади. Правила і стандарти саморегульованих організацій повинні встановлювати заборону на здійснення дій учасниками саморегульованої організації на шкоду іншим суб'єктам підприємницької діяльності, а також встановлювати вимоги, що перешкоджають недобросовісній конкуренції, здійсненню стосовно споживачів товарів, робіт, послуг та інших осіб дій, що завдають моральну шкоду і збитки ділової репутації окремих учасників і всієї саморегульованої організації в цілому.

Діяльність саморегульованої організації може відігравати значну роль як у справі охорони та захисту професійних інтересів податкових консультантів, так і забезпечення сумлінності, дотримання етичних норм та правил податкового консультування.

8.4. Медіація як один із прогресивних способів роботи податкових консультантів

На сучасному етапі розвитку Україна впроваджує ефективні механізми медіації шляхом введення нових нормативно-правових актів з урахуванням досвіду іноземних держав.

При цьому процедура медіації в податковій сфері є переговорним процесом між платником податків і контролюючим органом, що проводиться за сприяння незалежної особи (медіатора) з метою врегулювання спору шляхом досягнення угоди про податкові зобов'язання.

Медіація – це альтернативний спосіб вирішення спору за участі третьої нейтральної сторони – медіатора. Альтернативне вирішення спорів активно використовують у вирішенні приватно-правових відносин на міжнародному рівні та в багатьох розвинених державах.

За своєю сутністю медіацією є позасудова добровільна, конфіденційна, структурована процедура, під час якої сторони за допомогою медіатора (медіаторів) намагаються запобігти виникненню або врегулювати конфлікт (спір) шляхом переговорів.

Тривалий час медіація не була визначена окремим профільним законом, за роки незалежності України цей термін був інтегрований у низці нормативно-правових актів, таких як:

– Закон України «Про безоплатну правову допомогу» від 2 червня 2011 року № 3460-VI – до безоплатної первинної правової допомоги належить послуга з надання допомоги в забезпеченні доступу особи до вторинної правової допомоги та медіації;

– Закон України «Про соціальні послуги» від 17 січня 2019 року № 3460-VI – соціальна послуга посередництва (медіації);

– Закон України «Про концесію» від 3 жовтня 2019 року № 155-IX (зміни до ст. 19 Закону України «Про державно-приватне партнерство») – право сторін договору вільно обрати механізм вирішення спорів, включаючи медіацію.

Упродовж 2006–2020 років у ряді указів Президента України також зазначено про необхідність розвитку альтернативних способів врегулювання спорів, зокрема медіації.

15 грудня 2021 року набув чинності Закон України «Про медіацію»[120]. Закон визначає правові засади та порядок проведення медіації як позасудової процедури врегулювання конфлікту, принципи медіації, статус медіатора, вимоги до його підготовки та інші питання, пов'язані з цією процедурою.

Медіація може бути проведена як до звернення до суду, так і на будь-якій стадії судового процесу. Водночас процедура не проводиться, якщо конфлікт впливає чи може вплинути на інтереси третіх осіб, які не є учасниками цієї медіації.

Медіація проводиться за взаємною згодою сторін з урахуванням принципів добровільності, конфіденційності, нейтральності, незалежності та неупередженості медіатора, самовизначення та рівності прав сторін медіації.

Передбачається, що у разі якщо під час підготовчого судового засідання сторони домовляться провести позасудове врегулювання спору шляхом медіації, суд повинен зупинити провадження у справі. Якщо за результатами процедури буде досягнуто згоди, суд поверне позивачу 60 % сплаченого судового збору.

В Україні надання послуг медіації не організоване централізовано, акцент робиться на самоврядуванні медіаторів. Це корисно, якщо існує жорсткий контроль якості. Зрештою, якість відіграє вирішальну роль для формування довіри серед широкої громадськості.

Встановлено мінімальні вимоги до підготовки медіаторів. Тільки медіатори, які відповідають мінімальним кваліфікаційним вимогам, будуть вноситися до офіційних реєстрів медіаторів (публічні вебсайти), щоб громадськість знала, що обирає кваліфікованого медіатора, коли звертається до цих реєстрів. Варто встановити тимчасові та перехідні положення для медіаторів, які наразі працюють на задовільному рівні і яким треба дати трохи часу, щоб вони відповідали новим вимогам до рівня підготовки.

Необхідно замислитися й над тим, щоб пов'язати ці реєстри із центральним вебсайтом, щоб гарантувати легкий онлайн-доступ до списків медіаторів тим, хто працює у різних географічних

[120] Про медіацію: Закон України від 16.11.2021 № 1875-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1875-20#Text

регіонах. Інший варіант – зарезервувати визначення «медіатор» для тих, хто відповідає необхідним вимогам до освіти.

Серед позитивних моментів запровадження процедури медіації можна відмітити таке:

- *Чітко визначені правила процедури*

Закон про медіацію визначає її як позасудову процедуру вирішення спору чи конфлікту шляхом переговорів, що застосовується виключно за взаємною згодою сторін спору.

Проводить таку процедуру спеціально підготовлена нейтральна особа – медіатор (чи декілька медіаторів), який повинен бути неупередженим та допомагати сторонам конфлікту досягати порозуміння та проводити переговори.

Завершується медіація укладанням, як правило, письмової угоди між сторонами, що фіксує результат їхніх домовленостей, а також наслідки їх невиконання.

- *Медіатор допомагає прийняти рішення, але не впливає на процес його прийняття*

Головна особливість і відмінність медіації від інших способів вирішення спору – це її максимальна автономність, конфіденційність та добровільність, адже рішення як результат вирішення конфлікту виходить не від медіатора (або судді чи арбітра, як у звичних процедурах вирішення спору), а від сторін конфлікту та викладається в угоді сторін спору за результатами медіації.

Сторони самі визначають, які способи, строки, умови врегулювання конфлікту будуть досягнуті. Decision-maker'ами виступають обидві сторони конфлікту, а не медіатор.

- *Охоплює широке коло справ*

Закон про медіацію вносить зміни до ряду кодексів, які передбачають можливість використовувати медіацію при вирішенні широкого спектру спорів за умови, що сама процедура не зачіпає прав та інтересів третіх осіб, не задіяних у медіації.

До таких спорів чи конфліктів можна віднести і суперечки з контрагентами, партнерами, акціонерами, найманими працівниками і навіть спори з державними органами.

- *Дешевше й значно менш агресивно, ніж суди*

Медіація – доволі гнучкий інструмент вирішення бізнес-конфліктів. Він дає змогу сторонам зекономити час та кошти, а також допомагає зберегти добрі ділові відносини і можливість подальшої співпраці.

Цього значно рідше можна досягти, вирішуючи спір у суді чи арбітражі, де використовуються агресивніші тактики.

- *Справа добровільна*

На відміну від суду та арбітражу медіація – абсолютно добровільна процедура вирішення спору між сторонами, які не лише за взаємною згодою призначають медіацію, але і в будь-який момент можуть відмовитися від участі в ній (наприклад, якщо в ході перемовин сторона розуміє, що конфлікт не можна врегулювати шляхом досягнення взаємних домовленостей).

При цьому участь сторони в медіації не може вважатися визнанням такою стороною вини, позовних вимог або відмовою від позовних вимог.

- *...та конфіденційна*

Ще одна перевага медіації – її конфіденційність, яка не притаманна судам чи й до певної міри арбітражу.

Закон про медіацію визначає: якщо одна сторона повідомляє медіатору конфіденційну інформацію, він не може розкрити таку інформацію іншій стороні без згоди сторони, яка її повідомила.

І це зручно, коли, наприклад, сторона хоче надати медіатору докази своєї платоспроможності, але не хоче, щоб опонент бачив фінансові документи.

- *Результат, який влаштує всіх*

Ключовою перевагою медіації є досягнення компромісного рішення, яке влаштовуватиме обидві сторони. Такий компроміс досягається виключно шляхом розгляду спору під різними кутами та з різних аспектів, а не вузько та в межах заявлених вимог, як це роблять суди.

Медіатор стримує ескалацію негативних емоцій у сторін, перетворюючи суперечку на перемовини, а спір – на компроміс.

Але є в Законі про медіацію й положення, якими можуть скористатися недобросовісні сторони конфлікту. Про що саме йдеться?

- *Спосіб затягнути процес*

Насамперед йдеться про використання процедури медіації не за призначенням, а, скажімо, як спосіб відстрочити виконання зобов'язання, чи як процесуальну диверсію, якщо спір вже знаходиться в суді чи арбітражі.

Згідно із законом про медіацію її може бути призначено на будь-якій стадії вирішення конфлікту, як до звернення до суду, так і на стадії судового розгляду чи навіть виконання судового чи арбітражного рішення.

А зміни, запропоновані законом до процесуальних кодексів, передбачають можливість суду зупинити провадження на період проведення медіації до 90 днів.

Для такого зупинення потрібна заява обох сторін, але зрештою, якщо недобросовісна сторона надто наполягатиме на медіації, то отримання такої згоди навряд чи стане перепоною.

- *Ризик нульового результату*

Цей ризик завжди є, адже сторона може вийти з процесу медіації в будь-який час. Тому може статися, що, витративши час та зусилля на врегулювання мирним та цивілізованим способом, опонент на певному етапі вирішить зійти з цього шляху. Тоді іншій стороні доведеться починати врегулювання спору заново, вже іншими способами.

- *Ризик позбавити себе можливості піти до суду*

Крім того, за законом проведення медіації не впливає на перебіг позовної давності. Це передбачає певний ризик для потенційного позивача, адже може виявитися, що поки сторони перебували у процесі переговорів та в медіації, які зрештою нічим не завершилися, сплив строк, в рамках якого особа могла звернутися до суду за захистом свого права.

З прийняттям закону бізнес має почати використовувати медіацію на рівні з іншими, звичними способами вирішення спорів, адже медіація значно швидша, дешевша та цивілізованіша.

Та перш ніж приймати пропозицію про проведення медіації від опонента, варто передусім зважити всі потенційні ризики та уважно придивитися до його поведінки – чи дійсно він має на меті врегулювати спір, чи це лише легалізована відстрочка виконання обов'язку.

А при визначенні в медіаційній угоді строків на проведення медіації необхідно вирахувати їх таким чином, щоб раптом не пропустити позовну давність.

Висновки

В умовах трансформації суспільства, правових перевтілень та модернізації суспільства, значна кількість податкових спорів відбувається в судовому порядку або виходить за рамки встановлених стандартних процедур розгляду. Недосконале правове регулювання та значна кількість прогалин у законодавстві не дають змоги швидко та ефективно вирішувати спори, що призводить до їх нагромадження у разі їх вирішення судами.

Запровадження медіації, арбітражу для вирішення податкових конфліктів є вигідним для України, оскільки вказані способи вирішення податкових спорів здатні значно розвантажити судову систему. Короткий строк вирішення конфлікту, забезпечення конфіденційності, змога вирішити конфлікт самотужки та багато інших переваг роблять процедуру медіації найсприятливішою для вирішення податкових спорів.

Контрольні запитання

1. Які особливості адміністративного оскарження рішень фіскальних органів?
2. Яка процедура врегулювання податкових спорів у судовому порядку?
3. Які основні причини ухилення від оподаткування та зазначте заходи їх мінімізації?
4. Розкрийте сутність податкових ризиків та консультаційні прийоми їх мінімізації.
5. Які основні завдання податкової медіації?

Тестові завдання

1. Якщо платник податків не вдавався до процедури адміністративного оскарження, він має право оскаржити податкове повідомлення-рішення в судовому порядку впродовж:

а) 365 днів після отримання такого рішення;

б) 730 днів після отримання такого рішення;

в) 1 095 днів після отримання такого рішення;
г) 1 825 днів після отримання такого рішення.

2. Податкова дисципліна формує та розвиває:
а) етичні і фінансові здібності платників податків;
б) морально-психологічні та корисливі інстинкти;
в) етичні та корисливі здібності;
г) процедурні способи прийняття рішень.

3. Особа, яка надає податкові консультації, повинна бути:
а) толерантна, агресивна та розважлива;
б) толерантна, стримана та розважлива;
в) ввічлива, неконкретна та розумна;
г) толерантна, розважлива та безвідповідальна.

4. Види податкових консультантів:
а) незалежні;
б) внутрішні;
в) досвідчені;
г) компетентні.

5. Консультаційні послуги у сфері оподаткування – це:
а) порада, рекомендація;
б) впровадження будь-яких схем з метою зниження податкового навантаження клієнта;
в) виконання бажань клієнта у сфері оподаткування;
г) формування та подання звітності до контролюючих органів.

6. Спосіб вирішення податкових спорів між податковими органами та платниками податків, що ґрунтується на принципах презумпції правомірності рішень і добросовісності платника податків, дозволяє вирішувати податкові спори на етапі досудового розгляду за участю медіатора – це:
а) порада;
б) рекомендація;
в) медіація;
г) домовленість.

7. Конфліктна ситуація, що виникає з податкових правовідносин між платниками податків і уповноваженими органами щодо стягнення з платника податків і зборів, – це:

а) податковий конфлікт;

б) податковий спір;

в) податковий договір;

г) податкова домовленість.

8. Ситуація, коли підприємство або фізична особа не є платником, або його діяльність не підлягає оподаткуванню, або його доходи не обкладаються податками, – це:

а) мінімізація сплати податків;

б) обхід податків;

в) податкове планування;

г) оптимізація оподаткування.

9. Незаконне використання підприємством або фізичною особою податкових пільг, несвоєчасну сплату податків, приховування доходів, непредставлення або несвоєчасне представлення документів, необхідних для своєчасного обчислення і сплати податків, – це:

а) мінімізація сплати податків;

б) ухилення від сплати податків;

в) податкове планування;

г) оптимізація оподаткування.

10. Активна податкова політика юридичних і фізичних осіб, яка спрямована на мінімізацію негативного впливу оподаткування методами, що не суперечать законодавству, – це:

а) мінімізація сплати податків;

б) обхід податків;

в) податкове планування;

г) оптимізація оподаткування.

ТЕМА 9
ПРОФЕСІЙНІ КОМПЕТЕНЦІЇ НЕЗАЛЕЖНИХ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАНТІВ

9.1. Базові принципи діяльності податкових консультантів.

9.2. Критерії ефективної діяльності податкового консультанта.

9.3. Завдання та обов'язки податкових консультантів.

9.4. Методи ефективного спілкування податкового консультанта.

Ключові терміни і поняття: *професійна компетентність, законність, незалежність, знання та досвід, конфіденційність, об'єктивність, сумлінність, економічна результативність, відповідальність.*

9.1. Базові принципи діяльності податкових консультантів

Основною метою діяльності у сфері податкового консультування є робота фахівців на найвищому рівні, що забезпечує якісне виконання поставлених замовником завдань. Для досягнення зазначених завдань податковий консультант повинен слідкувати основним принципам податкового консультування. До базових принципів податкового консультування належать:

1. Професійна компетентність.

Податкова консультація має бути виконана з відповідним професійним умінням особами, які мають відповідну підготовку, досвід та компетентність у податковому консультуванні.

Професійна компетентність податкового консультанта ґрунтується на вмінні чітко визначати сферу своєї компетенції і можливостей. Якщо у консультанта є думка, що проблему клієнта він не зможе повністю вирішити, то йому доцільно відразу відмовитися від надання такої послуги. Тобто бажання укласти договір про надання послуги не повинно превалювати над чіткою оцінкою ситуації. Важливо податковому консультанту продемонструвати

вже на стадії формування комерційної пропозиції знання бізнесу клієнта, сфери його діяльності, досвід успішної роботи в аналогічній сферах діяльності, готовність представити дієву пропозицію.

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 сутність проблеми. У такій ситуації особливо важливо консультанту допомогти клієнту сформулювати сутність проблеми і виробити загальний алгоритм її вирішення.

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

Податковий консультант повинен надавати допомогу у вирішенні нестандартних проблем силами самих керівників та фахівців організації з використанням уже наявних у них знань та досвіду. З метою накопичення, аналізу, переробки та використання досвіду, що отримується, консультант повинен працювати з багатьма організаціями, щоб постійно підвищувати кваліфікацію як у сфері оподаткування, так й у суміжних сферах.

2. Законність.

Податковий консультант повинен чітко дотримуватися норм нормативно-правових та законодавчих актів, які регулюють не лише податкові правовідносини, а й інші галузі права. Податкові консультанти мають знати межу між законною консультацією і консультацією, що виходить за норми чинного законодавства. Податковий консультант зобов'язаний надавати допомогу клієнту

при виробленні нової для нього точки зору на сутність проблеми та шляхи її вирішення з урахуванням знання законодавства, тобто не сприяти порушенню законодавства. Податковий консультант повинен діяти в інтересах платника податків, але виключно в межах податкового, цивільного і кримінального законодавства.

3. Незалежність.

Податковий консультант не повинен залежати ні від органів влади, ні від консультованих осіб, їх правил і традицій, при цьому бути адаптованим до організаційної культури, зберігаючи свою індивідуальність. Ніхто з названих осіб не має права вказувати податковому консультанту, яким чином йому потрібно вирішувати питання та проблеми, він має бути вільним та об'єктивним у висловленні своєї мотивованої думки, яка має ґрунтуватися лише на достовірних даних.

9.2. Критерії ефективної діяльності податкового консультанта

Основний критерій ефективності діяльності податкового консультанта – це рівень задоволеності потреб клієнта в реалізації розроблених рекомендацій для вирішення поставленої ним проблеми.

До критеріїв ефективності податкового консультування відносять:

1. *Знання та досвід*.

Знання податкового консультанта не вичерпуються тільки знаннями законодавчих та нормативно-правових актів з питань оподаткування. Податковий консультант повинен вміти аналізувати судову практику, володіти знаннями ненормативних правових, роз'яснювальних актів, оскільки проблеми, з якими звертається клієнт до податкового консультанта, рідко мають однозначне рішення, найчастіше доводитися при їх аналізі виробляти разом з клієнтом цілий ряд альтернативних рішень, вибирати з них найбільш вигідні з точки зору клієнта і законодавства.

Податковий консультант також має володіти знаннями бухгалтерського обліку, аналізувати фінансові операції. Сукупність цих знань допомагає надавати замовнику послуги одночасно з різних напрямів діяльності, пріоритетною серед яких має бути податкова галузь. Незалежні податкові консультанти вправі прийняти на себе проведення усних або письмових консультацій. Але і в тому, і в іншому випадку варто мати на увазі, що зміст консультацій має бути повним та вичерпним. Відповідь на запит платника податків повинна бути обґрунтованою, розгорнутою, з посиланням на нормативно-правові документи.

Консультанту слід надати платнику податків повний опис ситуації, представивши всі можливі позиції з питання із зазначенням наслідків щодо кожного з можливих варіантів поведінки платника податків. Така відповідь має містити в собі аргументацію, яку платник податків зможе використовувати, вступаючи в податкові правовідносини, зокрема у разі можливого звернення до суду.

2. Конфіденційність.

Конфіденційність – збереження комерційної таємниці та іншої приватної інформації, одержаної податковим консультантом від клієнтів. Принцип конфіденційності повинен дотримуватися податковим консультантом неухильно, незважаючи на те, що розголошення або розповсюдження інформації про клієнта може завдати матеріальної чи іншої шкоди. Специфіка діяльності податкового консультанта пов’язана з інформацією про грошові потоки клієнта, у зв’язку з чим клієнт повинен отримати повну впевненість у тому, що ця інформація не буде нікому передана. Податковий консультант зобов’язаний забезпечити повну конфіденційність: інформації; даних, переданих йому клієнтом; документів; особистої та приватної інформації про клієнта. У процесі переговорів з клієнтом податковий консультант зобов’язаний сформулювати питання конфіденційності максимально чітко, а надалі прописати його в контракті, якщо такий матиме місце.

3. *Об’єктивність.*

Податковий консультант має обґрунтовувати об’єктивність своїх речень, вміти ігнорувати упереджену думку. В ідеалі на думку податкового консультанта не повинні впливати будь-які

упередження, уподобання, конфлікти інтересів, інші особи та обставини. Етична вимога об'єктивності виникає у різних ситуаціях, при вирішенні яких на податкового консультанта може бути чинитися тиск, здатний негативно вплинути на об'єктивність висловлюваної думки, судження, рекомендацій, що виносяться. У неупередженому та об'єктивному консультуванні допомагає розробка єдиних методик вирішення конкретних проблем, власних стандартів, які можуть використовуватись при наданні послуг різним клієнтам.

4. Сумлінність.

Сумлінність податкового консультанта передбачає повноту та якість надання послуг, його професійну компетентність та врахування їм конфлікту інтересів. Сумлінність податкового консультанта визначатиметься комплексністю розгляду та опрацювання самої проблеми клієнта, повнотою аналізу можливих варіантів рішень та повнотою допомоги при виборі остаточного рішення.

5. 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 та принципів формування своєї винагороди. Можна надати право клієнтові самостійно сформувати вартість консультаційного проєкту від потреб та фінансових можливостей організації або рекомендувати обсяг консультаційних послуг виходячи з фінансових можливостей організації.

6. Відповідальність.

Податковий консультант при наданні професійних послуг несе персональну відповідальність за якість наданих послуг. Сьогодні в Україні відповідальності податкового консультанта за заподіяння шкоди клієнту через застосування до нього податкових санкцій з боку держави спеціального регулювання у законодавстві не передбачено. Консультанти вирішують питання про свою відповідальність виключно у договорі про надання консультаційних послуг.

9.3. Завдання та обов’язки податкових консультантів

Професійні послуги з податкового консультування полягають у розробці фахівцем рекомендацій щодо правильного визначення об’єкта оподаткування і податкової бази, своєчасності обчислення та сплати податків і зборів, грамотному застосуванню норм податкового законодавства, а також у представленні інтересів замовника у відносинах з податковими, митними органами та іншими учасниками відносин, регульованих законодавством про податки і збори.

Податковий консультант повинен знати:

1. Законодавчо-правову базу та інші нормативні акти, що регламентують порядок справляння податків з юридичних і фізичних осіб.

2. Методичні матеріали, що стосуються підприємницької та іншої діяльності юридичних і фізичних осіб.

3. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності.

4. Основи правового регулювання майнових відносин.

5. Порядок складання податкової звітності.

6. Порядок проведення податкових перевірок та оформлення їх результатів.

7. Методи оптимізації оподаткування тощо.

Обов’язками податкового консультанта є:

1. Надавати консультаційні послуги юридичним особам незалежно від форм власності та організаційно-правових форм, а також фізичним особам щодо застосування податкового законодавства.

2. Надавати необхідні рекомендації щодо:

- формування податкової бази за видами податків і зборів;
- складу витрат, що відносять на собівартість для цілей оподаткування;
- ведення первинної документації, договорів та звітності для визначення правильності оподаткування як окремої операції, так і виду діяльності вцілому;
- використання пільг, наданих податковим законодавством різним категоріям платників податків і платників зборів;

– дотримання встановленого порядку обчислення та сплати податків і зборів та джерел їх виплати тощо;

– формування податкової звітності відповідно до наданих клієнтом вихідних даних.

3. Консультувати з питань:

– бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності;

– складання облікової політики для цілей оподаткування;

– прав та обов'язків платників податків;

– порядку оформлення господарських операцій;

– податкового планування майбутніх операцій;

– порядку оскарження дій податкових органів та їх посадових осіб;

– захисту майнових прав, порушених державою тощо;

– дотримання податкового законодавства при угодах в компанії.

4. Розробляти варіанти оптимізації оподаткування і застосування податкових пільг відповідно до специфіки діяльності юридичних та фізичних осіб.

5. Аналізувати податкове законодавство, практику його застосування податковими органами, судами, типові помилки платників податків тощо.

9.4. Методи ефективного спілкування податкового консультанта

Ефективність податкового консультування завжди визначається ступенем вирішення поставлених замовником завдань, рівнем відповідності намічених та отриманих результатів.

Водночас податкове консультування як особливий процес взаємодії клієнта і фахівця передбачає й виділення більш приватних критеріїв їхньої взаємодії, що визначають досягнення спільної мети. У цьому випадку великий вплив на вирішення завдань надають морально-етичні фактори, дотримання ними моральних норм у взаєминах.

Етичні норми професії зазвичай закріплюються у спеціальних професійних кодексах. В Україні етичні норми податкового консультанта не закріплені на законодавчому рівні і мають виключно рекомендаційний характер. Вони спрямовані на підвищення в суспільстві іміджу професії та містять стандарти професійної поведінки, яких мають дотримуватися податкові консультанти, будуючи свої взаємини із перспективними та діючими клієнтами, колегами, державними органами та суспільством у цілому. Водночас зазначені норми також спрямовані на регулювання взаємовідносин податкових консультантів один з одним та підтримку необхідної етичної атмосфери всередині професійної спільноти. Норми професійної етики податкових консультантів є інструментом громадського регулювання та етичним механізмом, що забезпечує професійну діяльність податкових консультантів.

Норми професійної етики податкового консультанта відносно клієнта:

- забезпечує високий рівень професійних послуг з дотриманням законодавства та стандартів податкового консультування;
- не може відмовляти клієнтам у наданні рівноцінних професійних послуг за ознаками їхньої національності, релігійних переконань, статі;
- згідно з укладеними договорами, бере на себе зобов'язання щодо дотримання та захисту інтересів клієнтів;
- не повинен вводити клієнта в оману щодо своєї репутації, рівня компетентності та професійної кваліфікації;
- не має права здійснювати професійні послуги у разі особистої зацікавленості, якщо така зацікавленість заздалегідь не розкрита учасникам договору;
- повинен уникати спотворення або приховування інформації, що стосується питань податкового консультування, та вести свою професійну діяльність відповідно до договору в рамках покладених на нього повноважень;
- неухильно дотримуватися норм законодавства;

– під час надання професійних послуг керується інтересами клієнта. При цьому він дотримується податкового та іншого законодавства та не сприяє фальсифікаціям з метою ухилення клієнта від сплати податків та обману податкових органів:

– дотримується конфіденційності у роботі з клієнтами. Зберігає в таємниці конфіденційну інформацію про справи клієнтів, отриману під час надання професійних послуг, без обмеження у часі та незалежно від продовження або припинення безпосередніх відносин з ними. Інформацію клієнта, що стала йому відомою під час виконання професійних послуг, для особистої вигоди або для вигоди будь-якої третьої сторони, а також на шкоду інтересам клієнта. Крім того, забезпечує та відповідає за збереження конфіденційної інформації своїми помічниками та персоналом фірми, які мають до неї доступ;

– захищаючи інтереси клієнта в податкових, судових та інших органах, а також у його взаємовідносинах з іншими юридичними та фізичними особами, податковий консультант повинен бути переконаний, що інтереси, що захищаються, виникли на законних підставах.

Норми професійної етики серед податкових консультантів:

– консультанти зобов’язані дотримуватися загальнолюдських моральних норм і правил, поважати думку колег щодо професійної діяльності та уникати створення конфліктних ситуацій. Це передбачає доброзичливе ставлення до інших представників професійної спільноти, утримання від необґрунтованої критики їх діяльності та інших свідомих дій, що завдають шкоди колегам;

– в основу взаємовідносин з іншими представниками професійної спільноти мають бути покладені принципи чесної, сумлінної конкуренції. Недозволено використовувати методи недобросовісної конкуренції на ринку податкового консультування стосовно інших податкових консультантів, юридичних та фізичних осіб.

Висновки

Податкове консультування – це консультаційні послуги щодо оподаткування окремих операцій або комплексу пов'язаних операцій. Консультації надаються як щодо існуючих операцій, так і тих, що плануються, з аналізом податкових наслідків і виміром рівня податкових ризиків за можливими варіантами проведення операцій.

Принципами здійснення ефективного податкового консультування є: професійна компетентність, законність, незалежність.

Критеріями ефективності податкового консультування виступають: знання та досвід; конфіденційність, об'єктивність; сумлінність, економічна результативність, відповідальність.

Етичні норми професійної поведінки податкових консультантів, в яких зазначено, що останні повинні керуватися інтересами своїх клієнтів, виконувати свої обов'язки на засадах гідності, цілісності та порядності. Податковий консультант повинен захищати інтереси свого клієнта, але це не може суперечити чинному законодавству, засадам етики та гідності професії.

Контрольні запитання

1. Назвіть базові принципи діяльності податкових консультантів.
2. Які критерії ефективної діяльності податкового консультанта ви знаєте?
3. Які завдання має вирішувати незалежний податковий консультант?
4. Сформулюйте обов'язки податкового консультанта.
5. Охарактеризуйте основні методи ефективного спілкування податкового консультанта.

Тестові завдання

1. Принципами для здійснення ефективного податкового консультування є:

а) законність;

б) незалежність;

в) професійність;

г) усі відповіді правильні.

2. Критерії ефективності податкового консультування:

а) скритність;

б) конфіденційність;

в) непідступність;

г) немає правильної відповіді.

3. Податковому консультанту на стадії формування комерційної пропозиції потрібно продемонструвати клієнту:

а) знання бізнесу клієнта, сфери його діяльності;

б) досвід успішної роботи в аналогічних сферах діяльності;

в) готовність представити дієву пропозицію;

г) усі відповіді правильні.

4. Професійна компетентність податкового консультанта визначається:

а) умінням представити клієнтові різні варіанти вирішення проблем;

б) формулюванням вигод і переваг, які можуть бути отримані в результаті розв'язання проблеми;

в) аналізом ризиків і несприятливих наслідків, які можуть виникнути;

г) усі відповіді правильні.

5. Податковий консультант зобов'язаний:

а) забезпечити повну конфіденційність: інформації; даних, переданих йому клієнтом;

б) документів;

в) особистої та приватної інформації про клієнта;

г) усі відповіді правильні.

6. Принцип незалежності передбачає, що податковий консультант не повинен залежати від:

а) органів влади;

б) консультованих осіб;

в) органів влади та консультованих осіб;

г) немає правильної відповіді.

7. Принцип законності передбачає, що податковий консультант:

а) зобов'язаний надавати допомогу клієнту під час формування нової для нього точки зору на суть проблеми та шляхи її вирішення з урахуванням знання законодавства;

б) зберігає в таємниці конфіденційну інформацію про справи клієнтів, отриману під час надання професійних послуг;

в) розробляє варіанти оптимізації оподаткування і застосування податкових пільг;

г) аналізує податкове законодавство, практику його застосування податковими органами, судами, типові помилки платників податків тощо.

8. Критерій конфіденційності передбачає, що податковий консультант:

а) розробляє варіанти оптимізації оподаткування і застосування податкових пільг;

б) зберігає в таємниці конфіденційну інформацію про справи клієнтів, отриману під час надання професійних послуг;

в) повинен бути переконаний, що інтереси, що захищаються, виникли на законних підставах;

г) дотримується податкового та іншого законодавства та не сприяє фальсифікаціям з метою ухилення клієнта від сплати податків та обману податкових органів.

9. Критерієм податкового консультування, де основну роль відіграє калькуляція витрат, називається:

а) фінансова результативність;

б) економічна результативність;

в) конфіденційність;

г) об'єктивність.

10. Податковий консультант повинен знати:

а) порядок ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності;

б) основи правового регулювання майнових відносин;

в) порядок складання податкової звітності;

г) усі відповіді правильні.

ТЕМА 10
ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ

10.1. Сучасний стан та проблеми розвитку ринку податкового консультування в Україні.

10.2. Роль та значення взаємовідносин між платниками податків, податковими органами та податковими консультантами.

10.3. Імплементація досвіду надання податково-консультаційних послуг у зарубіжних державах у вітчизняну практику.

Ключові терміни і поняття: *податкове консультування, платники податків, податкові органи, суб'єкти податкового консультування, взаємовідносини між платниками податків, податковими органами та податковими консультантами, інформаційний обмін між суб'єктами ринку податкового консультування.*

В Україні податкове консультування є одним із нових та перспективних видів діяльності, головна мета якого – надання послуг з питань правильного застосування норм чинного законодавства з податків та зборів. При цьому основним завданням консультанта є оптимізація та зменшення податкових зобов'язань клієнта перед державою в рамках чинного законодавства, що є об'єктивною реальністю за будь-якої податкової системи.

Потреба в послугах податкових консультантів у нашій країні з'явилася ще з початку становлення податкової системи та не втрачає своєї актуальності до сьогодні, що зумовило виникнення нової для України професії – консультант з податків та зборів (податковий консультант). Враховуючи складність системи оподаткування та внесення постійних змін та доповнень до податкового законодавства, можна з упевненістю зазначити, що ця професія буде затребуваною, а послуги консультантів у сфері оподаткування набувають більш стабільного становища в нових ринкових умовах, про що вказує досвід зарубіжних держав.

10.1. Сучасний стан та проблеми розвитку ринку податкового консультування в Україні

В Україні ринок податкового консультування лише починає розвиватися, проте вже користується значним попитом. Професія податкового консультанта в нашій державі належить до найбільш молодих спеціальностей, однак має значні перспективи. Послуги з надання консультацій та допомоги у сфері оподаткування є необхідними у різних галузях та сферах економіки.

Сьогодні в Україні ринок податкового консультування представлений: юридичними, адвокатськими, аудиторськими, консалтинговими та іншими компаніями й організаціями. Їх роль у функціонуванні національної системи податкового консультування подано в таблиці 10.1.

Таблиця 10.1

Суб'єкти податкового консультування в Україні та їх діяльність

Суб'єкти	Діяльність з надання послуг у сфері оподаткування
1	**2**
Консалтингові фірми	Здійснюють структурування та оптимізацію підприємницької діяльності, організацію та ведення бізнесу, проведення семінарів, тренінгів, майстер-класів з актуальних питань оподаткування, а також надання письмових висновків з податкового консультування
Аудиторські компанії	Надають консультації та допомогу з питань, пов'язаних із: – дотриманням чинного податкового законодавства; – методикою та системою ведення бухгалтерського і податкового обліку; – особливостями відображення фінансово-господарських операцій у бухгалтерському та податковому обліку; – правилами оформлення первинної документації та всіх необхідних документів щодо ведення фінансово-господарських операції; – можливістю застосування різних систем оподаткування

Продовження таблиці 10.1

1	2
Адвокатські об'єднання чи фірми	Здійснюють реєстрацію та/або ліквідацію суб'єктів господарювання та корпоративне управління. Сприяють врегулюванню проблемної дебіторської заборгованості та забезпечують захист майнових інтересів. Здійснюють представництво інтересів своїх клієнтів у господарському суді, а також представництво в процесі виконавчого провадження. Надають послуги щодо податкового планування та консультування. Здійснюють супровід перевірок з боку контролюючих органів, а також за необхідності оскарження їх рішень, представництво інтересів клієнтів тощо
Юридичні фірми	Здійснюють консультування з питань: – оподаткування; – податкового планування у сфері міжнародної діяльності; – податкового та юридичного аналізу; розробки, оформлення, реєстрації зовнішньоекономічних договорів. Забезпечують супровід клієнтів під час податкових перевірок; податкову медіацію на етапі досудового врегулювання спорів із контролюючими органами; супровід спорів із податковими органами в судах; оскарження податкових повідомлень-рішень в адміністративному та судовому порядку. Здійснюють консультування щодо трансфертного ціноутворення; у галузі трудового права та обслуговування приватних клієнтів. Здійснюють: – підготовку та перевірку податкової звітності як фізичних, так і юридичних осіб; – супровід під час отримання висновку щодо цінової експертизи; – підготовку юридичних висновків тощо

Джерело: складено автором за даними[121].

Найбільшою популярністю серед платників податків в Україні користуються міжнародні компанії так званої «великої четвірки»: Ernst & Young; KPMG; PricewaterhouseCoopers; Deloitte & Touche. Податкові консультанти цих компаній на високому професійному рівні володіють знаннями та навичками у сфері оподаткування.

[121] Ткачик Ф. П. Податкове консультування: навчальний посібник. Тернопіль: Вектор, 2015. 252 с. URL: http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/.pdf

Крім того, вони тісно співпрацюють із податковими органами та мають детальні знання щодо норм податкового законодавства в тій чи іншій державі та можуть запропонувати своїм клієнтам потенційні шляхи мінімізації та оптимізації податків у рамках чинного законодавства[122].

Компанії «великої четвірки» надають податкові консультації на ринку консалтингових послуг досить тривалий період. До них звертаються для отримання таких послуг переважно великі корпорації.

Консалтингові компанії «великої четвірки» є потужними конкурентами для вітчизняних аудиторських фірм, оскільки все більше вітчизняних компаній звертаються (як правило, на вимогу третіх сторін) для отримання аудиторського висновку про свою діяльність саме до компаній «великої четвірки» при виході на світові та європейські біржі та при отриманні кредитів у міжнародних банках і залученні інвестицій. Досвід великої четвірки успішно переймають інші компанії, які розширюють перелік своїх послуг та пропонують клієнтам комплексне обслуговування.

Позитивні тенденції розвитку податкового консультування в Україні пов’язані також і зі створенням ряду громадських організацій, а саме:

– Спілка податкових консультантів України (СПКУ), 2001 рік створення;

– Палата податкових консультантів України (ППКУ), 2013 рік створення;

– ГО «Асоціації податкових радників» (АПР), 2014 рік створення.

СПКУ має свої осередки майже у всіх регіонах України та з 20.09.2013 отримала статус повноправного члена Європейської конфедерації податкових консультантів (CFE). Згідно зі статутом членами СПКУ можуть бути особи з вищою освітою та стажем роботи за фахом економіста чи юриста не менше, ніж три роки. Податкові консультанти, які входять до СПКУ, працюють у

[122] Велика четвірка аудиторських компаній. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/

складі робочих груп та комісій Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України. Представники СПКУ входять також до Громадських колегій при Державній податковій службі України, Міністерстві фінансів України та Міністерстві юстиції України[123].

Важливим доробком СПКУ є введення професії «консультанта з податків і зборів» та затвердження кваліфікаційних вимог до неї, що було здійснено за її поданням Міністерством праці України у лютому 2004 року. СПКУ також розроблено положення і програму сертифікації податкових консультантів. Положення про сертифікацію податкових консультантів (далі – Положення) регламентує порядок і визначає умови надання сертифіката членам СПКУ та претендентам, які успішно склали кваліфікаційні іспити та мають наміри здійснювати консультативну і експертну діяльність у сфері оподаткування в Україні. Положення визначає також і умови, за яких СПКУ може відмовити претендентам у наданні сертифіката або ж його анулювати. Сертифікат видається терміном не більше п’яти років.

СПКУ розробила ще Положення про порядок підвищення кваліфікації сертифікованих консультантів з податків та зборів, в якому регламентовано:

1) організацію і проведення курсів підвищення кваліфікації сертифікованих консультантів з податків та зборів в Україні;

2) порядок здійснення підготовки та кваліфікаційні вимоги до викладачів, які проводять курси підвищення кваліфікації;

3) порядок акредитації Центрів підготовки курсів підвищення кваліфікації сертифікованих консультантів та підготовчих курсів до кваліфікаційного іспиту на сертифікат.

Свідоцтво про підвищення кваліфікації є офіційним документом СПКУ про успішне проходження консультантом з податків та зборів щорічних курсів підвищення кваліфікації.

Наступна організація – ППКУ. Вона була створена з метою забезпечення розвитку інституту податкового консультування. Діяльність ППКУ спрямована на розвиток податкової культури як платників податків, так і представників державної влади, та з метою впливу на підвищення ефективності податкової системи в

[123] Спілка податкових консультантів України. URL: http://www.taxadvisers.org.ua/

Україні. Щоб стати членом ППКУ, потрібно відповідати кваліфікаційним вимогам та скласти відповідні іспити й отримати сертифікат податкового консультанта. Також необхідно мати економічну, юридичну або технічну вищу освіту та стаж роботи не менше 5-ти років упродовж останніх 7-ми років за освітою. Кандидат не повинен перебувати на посаді в органах ДПС України та інших державних органах, в обов'язки яких входить контроль за діяльністю суб'єктів господарювання. Потрібно також сплачувати членські внески у встановлений термін[124].

Крім СПКУ та ППКУ, функціонує ще АПР, яка створена для об'єднання інтелектуальних зусиль юристів, податкових консультантів, аудиторів, бухгалтерів та вчених у сфері оподаткування, а також для можливості обміну досвідом, здійснення наукової діяльності та формування належного рівня податкової культури в українському суспільстві та для захисту прав та інтересів суб'єктів податкових відносин. Члени АПР повинні мати вищу юридичну та/або економічну освіту або навчатися за фахом юриста чи економіста[125].

В Україні функціонує також ряд професійних організацій, до яких платники податків можуть звертатися з питань з'ясування правильності нарахування та сплати податків та зборів, заповнення та подання податкової звітності, а також вирішення податкових спорів. До таких організацій належать: Асоціація платників податків України, Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України, Спілка адвокатів України, Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України, Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів, Союз юристів України, Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України та інші. До професійних організацій, які найбільш наближені до платника податків щодо надання роз'яснень та отримання послуг консультаційного характеру із питань оподаткування, слід віднести Асоціацію платників податків України (АППУ), Аудиторську палату України (АПУ), Спілку аудиторів України (САУ) та інші.

---

[124] Палата податкових консультантів України. URL: http://www.ppk.org.ua/

[125] Громадська організація «Асоціації податкових радників». URL: https://clarity-project.info/edr/39344590

АППУ створена з метою забезпечення захисту прав і законних інтересів членів Асоціації та для покращення підприємницького клімату, розвитку взаємовідносин між владою та бізнесом, підвищення податкової культури і податкової грамотності, а також відповідальності платників податків. АППУ виконує ряд важливих завдань, зокрема пов'язаних із податковим консультуванням:

– моніторинг законодавчих ініціатив та дій владних структур у сфері оподаткування з метою розширення та повної реалізації законних інтересів та прав платників податків та зборів;

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

– підвищення рівня податкових знань платників податків з метою сприяння та забезпечення добровільної і своєчасної сплати ними всіх податків та зборів, виконання всіх податкових зобов'язань;

– налагодження співпраці з іншими громадськими об'єднаннями та професійними організаціями, зокрема й міжнародними, з метою обміну досвідом у сфері податкового консультування;

– забезпечення реалізації комплексного підходу ефективної взаємодії бізнесу та влади для оптимального поєднання їхніх інтересів тощо.

Інша професійна організація – АПУ створена з метою забезпечення регулювання та удосконалення аудиторської діяльності як системи незалежного фінансового контролю. Аудитори (аудиторські фірми) надають також консультаційні послуги, зокрема:

– ведення бухгалтерського / податкового обліку; складання бухгалтерської / податкової звітності тощо;

– здійснення процедур трансформації обліку за іншими обліковими стандартами, а саме: скорочення обсягу деталізації даних та створення сприятливих щодо використання, зрозумілих таблиць і фінансової звітності;

– податкове планування та оптимізація оподаткування, складання декларацій та іншої податкової звітної документації, представлення інтересів клієнта в контролюючих органах тощо.

Отже, в Україні ринок податкового консультування постійно розвивається та представлений професійними податковими консультантами, спеціалізованими фахівцями, що надають послуги у сфері оподаткування.

Усі ці позитивні перетворення стали можливими завдяки функціонуванню в Україні інституту податкового консультування. Проте, незважаючи на позитивні тенденції розвитку ринку послуг з податкового консультування, є ряд невирішених проблем щодо подальшої розбудови інституту податкового консультування в Україні.

Одним з таких недоліків є низька культура управління, оскільки керівники психологічно не налаштовані делегувати прийняття окремих рішень зовнішньому консультанту. Крім того, на консалтинг традиційно дивляться як на послугу, яку потрібно оплачувати за залишковим принципом.

Також проблемою розвитку вітчизняного консалтингу є те, що діяльність незалежних податкових консультантів не регламентується законодавчими актами. У цій сфері можуть працювати фахівці, які не мають належного професійного рівня підготовки, та дилетанти, які не дотримуються етичних норм. Це негативно відбивається на загальній якості консультативних послуг, а також на іміджу консультанта серед керівників підприємств.

Ще однією серйозною проблемою є досить висока вартість консультативних послуг. В Україні послугами податкових консультантів користуються здебільшого великі підприємства, оскільки середній та малий бізнес фінансово не спроможний їх оплатити.

Проблеми вітчизняного ринку консультаційних послуг у сфері оподаткування пов’язані ще й з тим, що він досить молодий порівняно із зарубіжними державами. В європейських державах ринок незалежного податкового консультування почав розвиватися ще у 50-тих роках ХХ століття. Сьогодні податкове консультування як самостійний вид підприємницької діяльності успішно функціонує та активно розвивається в країнах ЄС. Держави беруть безпосередню участь у регулюванні процесу надання консультативних послуг у податковій сфері. До учасників ринку податково-консультаційних послуг висуваються досить високі вимоги та

здійснюється постійний контроль за якістю надання таких послуг. Професійна діяльність податкових консультантів в європейських країнах сприймається як така, що є вигідною не тільки для платників податків, але і для податкових органів та держави в цілому.

Україні необхідно враховувати позитивний досвід зарубіжних держав та розвивати вітчизняний інститут податкового консультування на основі державного регулювання в 3-х сторонніх відносинах між податковими органами, платниками податків та податковими консультантами.

10.2. Роль та значення взаємовідносин між платниками податків, податковими органами та податковими консультантами

Професійна діяльність податкових консультантів в європейських країнах сприймається як така, що є вигідною не тільки для платників податків, але і для податкових органів та держави в цілому. Досвід зарубіжних держав для України є важливим для розвитку ринку податкового консультування, зважаючи на державне регулювання в 3-х сторонніх відносинах між платниками податків, податковими органами та податковими консультантами.

У трьохсторонніх відносинах між платниками податків, податковими органами та податковими консультантами вагоме місце належить інформаційному обміну. Для надання якісних податково-консультативних послуг обмін інформацією є важливим завданням як для вдосконалення податкової системи та податкової практики в цілому, так і в боротьбі з ухиленням від сплати податків та забезпечує підвищення ефективності адміністрування податків.

На рис. 10.1 наведено особливості організаційно-правових взаємовідносин та здійснення інформаційного обміну між суб’єктами процесу податкового консультування.

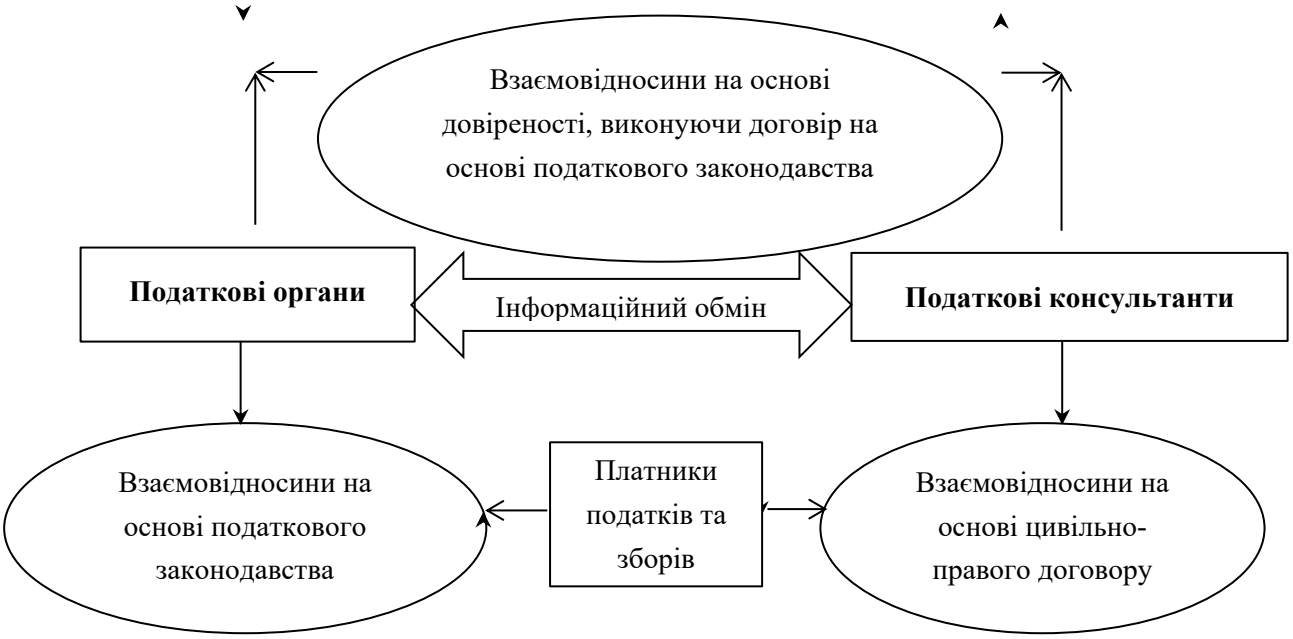


Рис. 10.1. Взаємозв'язок між податковими органами, платниками податків та податковими консультантами у процесі інформаційного обміну

Для побудови партнерських взаємовигідних відносин між платниками податків, податковими органами та податковими консультантами корисним для вивчення та запозичення є досвід Німеччини. Так, відносини між фінансово-податковими органами і податковими консультантами в цій європейській країні засновані на принципі взаємоповаги та взаємного розуміння відведених для них у системі оподаткування ролей і завдань. Вагоме значення відіграє той факт, що податкове консультування регулюється в Німеччині на законодавчому рівні близько 50-ти років. Місце, роль і завдання податкового консультування в Німеччині полягають у тому, що:

а) податкові консультанти пропонують платникам податків послуги на договірній основі, що сприяє кращому та якісному виконанню ними своїх податкових обов'язків. Клієнти звертаються зазвичай до податкового консультанта не тільки з метою належної підготовки податкової документації, а також за отриманням гарантії від консультанта оптимізації своїх податкових платежів, так як консультант оберігає свого клієнта як від переплати, так і від недоплати податків, що є також вигідним і для податкових органів;

б) податкові консультанти в Німеччині також виступають невід'ємною складовою системи правосуддя в галузі податкового права. Відповідно до своїх повноважень вони зобов'язані дотримуватися норм професійної етики, представляти, захищати та/або оскаржувати законні інтереси і права своїх клієнтів – платників податків перед податковими органами та правосуддям;

в) податкові консультанти в Німеччині є високопрофесійними спеціалістами в сфері оподаткування, тому спілкуються з представниками податкових органів на одному рівні, тому спроможні виступити як посередники між платником податків та податковими органами. Розбіжності та/або проблеми між податковими органами та платниками податків можуть вирішуватися на належному діловому рівні, усуваючи емоційний аспект конфлікту. Важливим моментом у 3-х сторонніх відносинах є також полегшення роботи податкових органів щодо необхідності тлумачення та роз'яснення платнику сутності того чи іншого нормативного положення. Посередницька діяльність податкового консультанта здебільшого складається з передачі інформації, яка пристосована для сприйняття іншою стороною[126].

Обмін інформацією між податковими органами та податковими консультантами в Німеччині здійснюється різними способами і шляхами. Розрізняють два види інформаційного обміну між ними.

Перший відбувається при взаємовідносинах між окремо взятим платником податків та підвідомчим податковим органом. Здійснюється з метою вирішення конкретних індивідуальних питань. Комунікація відбувається між відповідальними посадовими особами податкового органу та податковим консультантом даного платника податків.

Другий вид інформаційного обміну відбувається, коли інформація призначена для певної сукупності адресатів. Розрізняють три рівні інформаційного взаємообміну: федеральний, земельний та місцевий.

---

[126] Офіційний сайт Федеральної палати податкових консультантів Німеччини. URL: https://www.bstbk.de/de/steuerberater/

На вищих рівнях інформаційного обміну в Німеччині беруть участь відповідальні та/або уповноважені представники з обох сторін. А на нижчому рівні обмін інформацією здійснюється на груповій основі.

На федеральному рівні забезпечується інформаційний обмін також і щодо проєктів нового та особливостей чинного федерального податкового законодавства, зокрема і питань надання податкового консультування: між представниками законодавчої та/або виконавчої влади, федеральних управлінь, професійних організацій податкових консультантів.

Інформаційні відносини на середньому та земельному рівнях будуються між відповідними земельними державними органами та керівництвами професійних організацій податкових консультантів даної землі. На цьому рівні відбувається обмін інформацією більш практичного характеру та щодо проблем, пов'язаних з оподаткуванням та податковим консультуванням, загального характеру.

На місцевому рівні інформаційні взаємовідносини будуються між співробітниками місцевого фінансово-податкового управління і тими податковими консультантами, які представляють інтереси платників податків та зборів адміністративного округу. Такі відносини можуть бути груповими та мати дорадчий характер та/або особистими і базуватися на діловій основі.

Приклад однієї із європейських країн – Німеччини, з багаторічною історією податкового консультування, а професія податкового консультанта в ній – одна з найбільш престижних і високооплачуваних та користується попитом протягом десятиліть, засвідчує, що у тристоронніх відносинах між платниками податків та зборів, податковими органами та податковими консультантами на державному рівні чітко визначено місце податкових консультантів, а інформаційний обмін із фінансово-податковими органами є ефективним та йде на користь як платникам податків і податковим консультантам, так і фінансово-податковим органам.

10.3. Імплементація досвіду надання податково-консультаційних послуг у зарубіжних державах у вітчизняну практику

Україна визначила стратегічний напрям розвитку – інтеграцію в європейський економічний простір. Сьогодні в Україні податкова система продовжує бути недосконалою та складною, незважаючи на її постійне реформування. Податкова культура, податкова грамотність і податкова дисципліна перебувають на досить низькому рівні. Оцінка суспільством діяльності працівників податкової служби та її імідж також є досить низькими. Така ситуація супроводжується ухиленням від сплати податків, зловживаннями з боку представників державних органів та сповільнює розвиток економіки України в цілому. Податкові консультанти, які є посередниками між платниками та податківцями, є тією ланкою, яка може допомогти збалансувати взаємовідносини та покращити ситуацію щодо виконання платниками своїх податкових зобов'язань і відповідно наповнення бюджету в цілому для держави. Зазначене доводить, що вивчення, дослідження та імплементація кращих практик розвитку податкового консультування в європейських державах та їх поширення в Україні є надзвичайно важливим напрямом, адже оподаткування, податкова культура та податкове консультування в країнах ЄС перебувають на високому рівні наукової та професійної культури.

Податкові консультанти в європейських країнах є спеціалістами у сферах фінансового, податкового та бухгалтерського обліку, а також чинного податкового законодавства й пов'язаних із ним сферах діяльності суб'єктів господарювання. У зарубіжних державах податкові консультанти є посередниками між державою та платниками податків. Ними можуть бути як юридичні, так і фізичні особи. Вони є своєрідними модераторами діалогу між податковими органами та платниками податків у рамках наданих державою прав та обов'язків. Крім того, для податкових органів податкові консультанти є дорадчими партнерами, оскільки працюють виключно в рамках чинного податкового законодавства та

не підтримують дії своїх клієнтів – платників податків, які можуть бути пов'язані із ухиленням від сплати податків[127].

Враховуючи досвід зарубіжних країн, для розвитку вітчизняного ринку податкового консультування в Україні необхідно:

– здійснити стандартизацію та підвищення професійного рівня консультантів, насамперед за такими напрямами діяльності, як аудит та бухгалтерський облік, що ґрунтуються на міжнародних стандартах;

– створити такі професійні асоціації консультантів, до функцій яких буде віднесено контроль за якістю податково-консультаційних послуг та недопущення виходу на ринок недобросовісних консультантів з низьким рівнем професійної підготовки;

– поширення системи університетської освіти щодо підготовки високопрофесійних спеціалістів у сфері податкового консультування.

Також із врахуванням зарубіжного досвіду щодо розвитку ринку податкового консультування в Україні необхідно:

1. Налагоджувати та розвивати партнерські взаємовідносини між платниками податків та податковими органами шляхом підвищення рівня податкової культури, зокрема і за рахунок незалежного професійного податкового консультування.

2. Забезпечити відкритість та прозорість у сфері оподаткування, неупереджене і справедливе застосування законодавства з питань податків та зборів та мінімізувати бюрократичні аспекти щодо оформлення і подання податкової звітності платниками податків шляхом надання високоякісних податкових сервісів, розробка та впровадження інноваційних електронних податкових сервісів для громадян та бізнесу.

3. Впроваджувати ефективні методи протидії корупції через активну взаємодію з міжнародними організаціями, що займаються питаннями протидії корупції у сфері оподаткування.

---

[127] Ізмайлов Я. О., Єгорова І. Г. Шляхи вирішення проблем податкового консультування в Україні з використанням досвіду зарубіжних країн. *ЕКОНОМІКА ФІНАНСИ, ГРОШОВИЙ ОБІГ І КРЕДИТ БІЗНЕСІНФОРМ*. 2020. № 7. URL: www.business-inform.net

4. Створити ефективну систему управління персоналом через розвиток системи безперервного навчання й підвищення мотивації працівників податкових органів, зокрема за рахунок комунікації та обміну інформацією із податковими консультантами.

5. Забезпечити надання податкових консультацій більш доступними, зрозумілими, оскільки податкове консультування є одним із інструментів захисту платника податків та зборів, адже може допомогти з'ясувати заздалегідь позицію податкових органів і сприяти недопущенню помилок у нарахуванні та сплаті податків та зборів, поданні податкової звітності.

6. Закріпити адміністративно-правовий статус податкового консультанта як учасника податкових відносин, що сприятиме зменшенню невизначеності норм законодавства та правозастосовної практики та впливатиме на усвідомлення платниками податків системи оподаткування як справедливої та неупередженої щодо окремих категорій платників.

7. Встановити відповідальність контролюючих органів за надання неякісних та формальних податкових консультацій, які можуть призвести до невиконання платниками податків своїх податкових зобов'язань та/або ненадання відповідей упродовж визначених законодавством термінів з дня отримання запиту від платника податків тощо.

Залучення податкових консультантів до процесу взаємодії податкових органів та платників податків та зборів дозволить підвищити ефективність адміністрування податків, оскільки буде забезпечено дотримання балансу прав та обов'язків усіх учасників податкового процесу та сприятиме зменшенню для платників податків адміністративного впливу і збереженню за податковими органами достатніх повноважень щодо контролю за дотриманням податкового законодавства.

Імплементація кращих практик зарубіжних держав на ринку податкового консультування в Україні дозволить створити прозорі та зрозумілі правила в рамках чинного законодавства для податкових консультантів та користувачів їхніх послуг – платників податків, що буде мати позитивний вплив не тільки на діяльність суб'єктів підприємницької діяльності та громадян, а і на економіку України в цілому.

Висновки

Податкове консультування як самостійний вид професійної діяльності щодо надання на оплачуваних засадах послуг у сфері оподаткування сприяє належному виконанню платниками податків і зборів податковими агентами та іншими особами своїх податкових зобов'язань перед державою.

В Україні розвиток ринку податкового консультування тільки набирає обертів та має місце ряд невирішених питань у цій сфері.

Основні проблеми, що перешкоджають розвитку ринку податкового консультування в Україні: відсутність ефективної нормативно-правової бази щодо регулювання цього виду діяльності та вітчизняного класифікатора послуг у сфері оподаткування; недостатня поінформованість та поширення інформації серед суб'єктів підприємницької діяльності про можливості та користь від зовнішнього консультування; недостатньо достовірної інформації щодо кількості суб'єктів ринку податкового консультування, видів послуг та їх споживчих характеристик, а також вартості таких послуг та показників результативності й ефективності їх діяльності; низький платоспроможний попит на послуги у сфері оподаткування серед суб'єктів малого та середнього підприємництва; недостатній рівень підприємницької культури взаємовідносин з незалежними експертами, недовіра до зовнішніх консультантів та неспроможність оцінити економічний ефект від консультування; відсутність гарантій результативності послуг з податкового консультування тощо.

Для побудови ефективного механізму податкового консультування необхідним є вивчення досвіду зарубіжних країн у цій сфері та імплементація кращих практик в Україні. В Європі податкове консультування представлено двома професійними організаціями: Європейською конфедерацією податкових консультантів та Європейською федерацією податкових радників. Роль та значення цих організацій полягають у:

– захисті професійних інтересів податкових консультантів та забезпеченні ними якісних послуг;

– обміні інформацією щодо норм національних податкових законодавств та сприянні розвитку і координації податкового законодавства в Європі;

– інформуванні всіх верств громадськості про послуги на ринку податкового консультування;

– створенні належних умов для надання якісних послуг податковими консультантами та виконання ними своїх обов'язків;

– сприянні узгодженню національних законодавств, які регулюють діяльність податкових консультантів, та забезпеченні захисту статусу сертифікованих податкових радників в Європі.

В Україні першочерговим завданням щодо регулювання ринку податкового консультування є: налагодження та розвиток партнерських відносини з платниками податків; надання високоякісних податкових сервісів платникам податків; упровадження ефективних методів протидії корупції; активна співпраця з податковими службами інших держав щодо вдосконалення послуг у сфері податкового консультування; забезпечення продуктивними та безпечними інформаційними системами; закріплення адміністративно-правового статусу податкового консультанта як учасника податкових відносин; встановлення відповідальності контролюючих органів за ненадання податкових консультацій у встановлені терміни.

Контрольні запитання

1. Охарактеризуйте сучасний стан податкового консультування в Україні та його головну мету.

2. Які є основні проблеми, що перешкоджають розвитку ринку податкового консультування в Україні?

3. Яка роль та значення взаємовідносин між платниками податків, податковими органами та податковими консультантами в зарубіжних країнах?

4. Які є основні види інформаційного обміну між податковими органами та податковими консультантами?

5. Як здійснюється інформаційне співробітництво податкових органів та податкових консультантів в контексті виявлення податкових ризиків та способів їх усунення?

6. Охарактеризуйте першочергові завдання щодо регулювання ринку податкового консультування в Україні.

7. Які потрібно здійснити заходи в Україні для імплементації кращих практик зарубіжних країн щодо побудови ефективного механізму податкового консультування?

Тестові завдання

1. У процесі здійснення податкового-консультаційних послуг податкова служба має такі зобов'язання:

а) забезпечити стягнення податків та зборів у повному обсязі відповідно до чинного законодавства;

б) сплатити податки і збори у повному обсязі відповідно до своїх податкових зобов'язань;

в) оптимізувати виконання податкових обов'язків, надавати привабливі послуги;

г) сприяти підготовці висококваліфікованих фахівців, які володіють управлінськими навичками та знаннями у сфері оподаткування.

2. У процесі здійснення податкового-консультаційних послуг податкові консультанти мають такі зобов'язання:

а) забезпечити стягнення податків та зборів у повному обсязі відповідно до чинного законодавства;

б) сплатити податки і збори у повному обсязі відповідно до своїх податкових зобов'язань;

в) оптимізувати виконання податкових обов'язків, надавати привабливі послуги;

г) сприяти підготовці висококваліфікованих фахівців, які володіють управлінськими навичками та знаннями у сфері оподаткування.

3. У процесі отримання податкового-консультаційних послуг для суб'єктів оподаткування передбачено такі зобов'язання:

а) забезпечити стягнення податків та зборів повним обсягом відповідно до чинного законодавства;

б) сплатити податки і збори повним обсягом відповідно до своїх податкових зобов'язань;

в) оптимізувати виконання податкових обов'язків, надавати привабливі послуги;

г) сприяти підготовці висококваліфікованих фахівців, які володіють управлінськими навичками та знаннями у сфері оподаткування.

4. Ризики держави, що виникають в умовах розвитку ринку податкового консультування:

а) притягнення до кримінальної відповідальності за невиконання податкових зобов'язань; контрольно-перевірочні дії податкових органів, підвищення податкового тягаря;

б) зниження надходження податків та зборів до бюджетів;

в) притягнення до фінансової та адміністративної відповідальності за невиконання обов'язків щодо утримання і перерахування податків до бюджетів від імені платників податків;

г) надання неправдивих рекомендацій платнику податків; розповсюдження комерційної таємниці клієнта; перекладання відповідальності за втрати, відшкодовані клієнтом унаслідок неправильних рекомендацій податкового консультанта; втрата репутації професійного спеціаліста.

5. Ризики, що виникають при наданні податково-консультативних послуг у податкового агента:

а) притягнення до кримінальної відповідальності за невиконання податкових зобов'язань; контрольно-перевірочні дії податкових органів, підвищення податкового тягаря;

б) зниження надходження податків та зборів до бюджетів;

в) притягнення до фінансової та адміністративної відповідальності за невиконання обов'язків щодо утримання і перерахування податків до бюджетів від імені платників податків;

г) надання неправдивих рекомендацій платнику податків; розповсюдження комерційної таємниці клієнта; перекладання відповідальності за втрати, відшкодовані клієнтом унаслідок неправильних рекомендацій податкового консультанта; втрата репутації професійного спеціаліста.

6. Ризики, що виникають при наданні податково-консультативних послуг у податкового консультанта:

а) притягнення до кримінальної відповідальності за невиконання податкових зобов'язань; контрольно-перевірочні дії податкових органів, підвищення податкового тягаря;

б) зниження надходження податків та зборів до бюджетів;

в) притягнення до фінансової та адміністративної відповідальності за невиконання обов'язків щодо утримання і перерахування податків до бюджетів від імені платників податків;

г) надання неправдивих рекомендацій платнику податків; розповсюдження комерційної таємниці клієнта; перекладання відповідальності за втрати, відшкодовані клієнтом унаслідок неправильних рекомендацій податкового консультанта; втрата репутації професійного спеціаліста.

7. Ризики, що виникають при наданні податково-консультативних послуг у платників податків:

а) притягнення до кримінальної відповідальності за невиконання податкових зобов'язань; контрольно-перевірочні дії податкових органів, підвищення податкового тягаря;

б) зниження надходження податків та зборів до бюджетів;

в) притягнення до фінансової та адміністративної відповідальності за невиконання обов'язків щодо утримання і перерахування податків до бюджетів від імені платників податків;

г) надання неправдивих рекомендацій платнику податків; розповсюдження комерційної таємниці клієнта; перекладання відповідальності за втрати, відшкодовані клієнтом унаслідок неправильних рекомендацій податкового консультанта; втрата репутації професійного спеціаліста.

8. Діяльність податкових консультантів в Україні регулюється:

а) Конституцією України, Податковим кодексом України, іншими законодавчими і нормативними актами України;

б) Конституцією України, Податковим кодексом України, Законом України «Про податкове консультування»;

в) Конституцією України, Податковим кодексом України, Законом України «Про податкове консультування», іншими законодавчими і нормативними актами України;

г) Конституцією України, Податковим кодексом України, іншими законодавчими і нормативними актами України, внутрішніми нормативними документами консалтингових компаній.

9. Вища освіта в галузі економіки або права та 2-х чи 3-х річний стаж роботи у ролі податкового консультанта або в податковій службі, – це вимоги до податкового консультанта в:

а) Україні;

б) Польщі;

в) Німеччині;

г) Великій Британії.

10. Сприяння підготовці висококваліфікованих фахівців, які володіють управлінськими навичками, компетенцією і знаннями та, залежно від ситуації, можуть надати ефективні податкові консультації, використовуючи при цьому індивідуальні особливості поведінки людей і специфіку чинного податкового законодавства, – це:

а) мета податкового консультування;

б) вимоги для роботи у ролі податкового консультанта;

в) етичні норми поведінки податкового консультанта;

г) кваліфікаційні вимоги щодо отримання статусу податкового консультанта.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкові системи зарубіжних країн: навчальний посібник. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 210 с.

2. Антіпов О. М., Новоточинова О. О. Податкове планування як засіб оптимізації ПДВ і податку на прибуток. URL: http://filelibsnu.at.ua/naukovi/Naukovi_visti/PDF_10_2013/3.pdf

3. Атаманенко І. Б. Ефективність методів податкового планування. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/natural/Vnulp/Logistyka/2010_669/48.pdf

4. Безпалько І. Р. Податкове консультування: можливості використання досвіту Польщі у вітчизняних умовах. *Наукові записки. Економічні науки*. 2016. № 1(52). С. 167–177.

5. Безпалько І. Р. Теоретико-методичні засади податкового консультування в Україні. *Ефективна економіка*. 2015. № 6. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4543

6. Білоіван О. Податкове планування підприємницької діяльності. *Економіка та підприємство*. 2006. № 5. С. 338–342.

7. Бочуля Т. В. Податкове консультування: опорний конспект лекцій у структурологічних схемах для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітнього ступеня «магістр». Х.: Видавництво Іванченка І. С., 2018. 104 с.

8. Бречко О. В. Опорний конспект лекцій з дисципліни «Податкове консультування». URL: http://dspace.wunu.edu.ua/retrieve/52211/Опорний %20-%20Под.конс.pdf

9. Велика четвірка аудиторських компаній. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/

10. Верба В. А. Класифікація консультаційних проектів. *Сіверянський літопис*. 2007. № 6. С. 174–181.

11. Верба В. А. Консалтинговий проект: сутність, ознаки та передумови успішної реалізації. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 4, т. 4. С. 274–280.

12. Верба В. А., Решетняк Т. І. Організація консалтингової діяльності: навч. посібник. К.: КНЕУ, 2000. 244 с.

13. Верба В. А. Управлінське консультування: концепція, організація, розвиток: монографія / ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетмана». К.: КНЕУ, 2011. 327 с.

14. Вергуненко Н. В. Трансформація ринку консалтингових послуг. *Вісник КНТЕУ*. 2013. № 4. С. 15–24.

15. Вибір системи оподаткування. URL: http://firstconsulting.com.ua/resources/putivnyk-pidpryiemtsia/124-ukrainian/putivnyk-pidpryiemtsia/biznes-z-nulia/261-vybir-systemy-opodatkuvannia

16. Волкова К. Податкове консультування в Україні як складова процесу адміністрування податків. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету:* зб. наук. праць / за ред. М. Д. Балджи. Одеса: Одеський національний економічний університет, 2015. № 5(225). С. 13.

17. Воронкова А. Е. Ринок консультаційних послуг в сфері зовнішньоекономічної діяльності підприємств. URL: http://manved.at.ua/publ/rinok_konsultacijnikh_poslug_v_sferi_zovnishno ekonomichnoji_dijalnosti_pidpriemstv/2-1-0

18. Воронкова А. Є. Основи управлінського консультування. Харків: ІНЖЕК, 2010. 84 с.

19. Всеукраїнська громадська організація «Спілка ветеранів та працівників силових структур України «ЗВИТЯГА». URL: https://zvitiaga.org/catalog/award/asociaciya-platnikiv-podatkiv-ukrayin

20. Горецький О. В. Медіація в податкових спорах. *Юридична газета online.* 2018. 19 серпня. URL: https://yurgazeta.com/publications/practice/inshe/mediaciya-vpodatkovih-sporah.html

21. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15

22. Греца Я. В. Зміст, правові засади та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: монографія. Ужгород, 2020. 420 с.

23. Громадська організація «Асоціації податкових радників». URL: https://clarity-project.info/edr/39344590

24. Даниленко Ю. В. Вітчизняна та зарубіжна практика регулювання податкового консультування. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2015. № 2. С. 85–103.

25. Деякі питання організації фінансового моніторингу: постанова Кабінету Міністрів України від 9 вересня 2020 р. № 850. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/850-2020-%D0%BF#Text

26. Діденко А. В. Методи моделювання стратегій для податкової оптимізації. *Ефективна економіка.* 2015. № 5. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4080

27. Електронний кабінет. URL: https://cabinet.tax.gov.ua/

28. Єфімов О. Фінансовий моніторинг: нюанси організації на підприємстві. *Все про бухгалтерський облік*. 2020. № 70. С. 37–39.

29. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс. URL: https://zir.tax.gov.ua/

30. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/

31. Податковий менеджмент: підруч. / Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. К.: Знання, 2008. 525 с.

32. Ізмайлов Я. О., Єгорова І. Г. Шляхи вирішення проблем податкового консультування в Україні з використанням досвіду зарубіжних країн. *Економіка фінанси, грошовий обіг і кредит. Бізнес-інформ.* 2020. № 7. URL: www.business-inform.net

33. Інструкція щодо заповнення форм обліку та подання інформації, пов’язаної із здійсненням фінансового моніторингу: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.01.2016 № 24. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0241-16#Text

34. Інструментарій внутрішнього аудиту: посібник для внутрішніх аудиторів державного сектору. К.: Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files.pdf

35. Конституція України від 28.06.1996 № 30. URL: https://zakon.rada.gov.ua

36. Крисоватий А. І., Валігура В. А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: монографія. Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. 248 с.

37. Кулик А. В. Теорія економічного аналізу: навч. посіб. К.: ДП «Вид. «Персонал», 2018. 452 с.

38. Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу: навч. посіб. К.: Знання, 2008. 639 с.

39. Макогопець О. А. Організація податкового планування в системі корпоративного податкового менеджменту. URL: http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/2477/1/33.pdf

40. Мандзюк О. А. Поняття та зміст аналітичної діяльності в контексті інформаційної політики. *Підприємництво, господарство і право*. 2015. № 4. С. 60–63.

41. Менеджмент: навч.посібник / Мельник П. В., Філоненко М. М., Гацька Л. П., Косарська Н. Е. Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. 154 с.

42. Меских К. Л. Основы планирования бюджетных назначений в налоговых органах. *Финансы и кредит*. 2010. № 3. С. 23–28.

43. Мулик Т. О., Федоришина Л. І. Організація аналітичної роботи в сільськогосподарських підприємствах: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2020. 236 с.

44. Овчаренко Н. О. Основні напрямки протидії корупції в органах Державної фіскальної служби України. URL: http://ndi-fp.nusta.com.ua/thesis/525/

45. Податкове консультування: опорний конспект лекцій / керівник курсу канд. екон. наук, доцент О. В. Бречко. URL: http://surl.li/dhwsa

46. Орищин Т. М. Сучасні підходи до оптимізації оподаткування підприємств. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: «Економіка і управління».* 2020. Том 31(70), № 3. С. 83–86.

47. Офіційний сайт Асоціації платників податків України. URL: https://www.apu.com.ua/proapu/

48. Інститут сертифікованих професіоналів обліку й аудиту / офіційний сайт Громадської організації. URL: http://icaap.org.ua/main/partnerstvo/auditorska-palata-ukrani/

49. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: https://tax.gov.ua/

50. Офіційний сайт Енциклопедії сучасної української літератури. URL: https://esu.com.ua/search_articles.php?id=44621

51. Офіційний сайт Європейської конфедерації податкових консультантів (CFE). URL: https://www.cfe-eutax.org

52. Офіційний сайт Палати податкових консультантів України. URL: http://www.ppk.org.ua

53. Офіційний сайт Спілки аудиторів України. URL: https://spilka-audit.org.ua/pro-sau/misiia

54. Офіційний сайт Федеральної палати податкових консультантів Німеччини. URL: https://www.bstbk.de/de/steuerberater/

55. Охріменко О. О., Кухарук А. Д. Міжнародний консалтинг: навч. посіб. К.: НТУУ «КПІ», 2016. 184 с.

56. Палата податкових консультантів України. URL: http://www.ppk.org.ua/

57. Панура Ю. В. Організація податкового консультування в системі податкового адміністрування: теоретико-методичний аспект. *Ефективна економіка*. 2019. № 5. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2019/42.pdf

58. Аудит оподаткування підприємств : навч. посіб. / Петрик О. А., Давидов Г. М., Редько О. Ю., Шевчук В. О., Зотов В. О., Свідерський Д. Є., Рядська В. В., Шалімова Н. С. К.: ДННУ «Акад. фін. управ ління». 2012. 352 с

59. Податкове консультування: методичні рекомендації до самостійної роботи студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» другого (магістерського) рівня / уклад. О. В. Костяна, Ю. М. Малишко. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. 64 с.

60. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

61. Поліщук М. Я. Поняття медіації як альтернативного методу вирішення спорів. *Держава і право. Серія «Юридичні і політичні науки»*. 2014. Вип. 65. С. 134–139.

62. Положення про Експертну раду з питань підготовки узагальнюючих податкових консультацій при Міністерстві фінансів України: затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.11.2017 № 948. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0948201-17#n13

63. Порядок ведення єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.2017 № 523. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0719-17#Text

64. Порядок електронної взаємодії суб'єктів первинного фінансового моніторингу та Державної служби фінансового моніторингу України: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.11.2015 № 1085. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1593-15#Text

65. Порядок інформаційної взаємодії суб'єктів первинного фінансового моніторингу та Державної служби фінансового моніторингу України: затв. наказом Міністерства фінансів України від 4 червня 2021 р. № 322. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1036-21#n4

66. Порядок надання узагальнюючих податкових консультацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.09.2017 № 811. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1266-17#Text

67. Порядок подання інформації для взяття на облік (зняття з обліку / поновлення на обліку) суб'єктів первинного фінансового моніторингу, реєстрації та подання суб'єктами первинного фінансового моніторингу Державній службі фінансового моніторингу інформації про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, іншої інформації, що може бути пов'язана з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванням тероризму та фінансуванням розповсюдження зброї масового знищення: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 9 вересня 2020 р. № 850. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/850-2020-%D0%BF#Text

68. Порядок створення особистого кабінету суб'єкта первинного фінансового моніторингу та доступу до е-кабінету системи фінансового моніторингу: затв. наказом Міністерства фінансів України від 4 червня 2021 р. № 322. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1035-21#Text

69. Про адвокатуру та адвокатську діяльність: Закон України від 05.07.2012 № 5076-VI. URL: https://ips.ligazakon.net/document/T125076

70. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua

71. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14

72. Про громадські об'єднання: Закон України від 22.03.2012 № 4572-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua

73. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 6 грудня 2019 р. № 361-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text

74. Про затвердження порядку обміну інформацією з питань фінансового моніторингу: наказ Міністерства фінансів України від 04.06.2021 № 322. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1035-21#Text

75. Про медіацію: проєкт Закону України від 19.05.2020 № 3504. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=68877

76. Про податкове консультування: проєкт закону України. URL: https://www.taxadvisers.org.ua/discussion_law/discussion.html

77. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації. К.: ТОВ «Емкон», 2014. 376 с.

78. Пугач А. Шляхи удосконалення інформаційно-аналітичної діяльності в системі державного управління України. *Вісник Національної академії державного управління при Президентові України*. 2010. № 4. С. 94–101.

79. Рынок консультационных услуг в Украине: исследование Инвестиционно-консалтинговой группы «Астарта-Танит» по заказу Программы деловых консультаций Европейского банка реконструкции и развития в Украине. К., 2010. 4 с.

80. Рязанова Н. Інститут фінансового рахівництва інформаційного суспільства: сутність та сучасна парадигма розвитку: монографія. Київ, 2017. 337 с.

81. Сайт «Бухгалтер.ua». URL: https://buh.ligazakon.net/analitycs/182609_vibr-sistemi-opodatkuvannya-ta-formi-vedennya-bznesu

82. Самусевич Я. В., Височина А. В. Податкове планування та основи податкової оптимізації: навчальний посібник. Суми: Сумський державний університет, 2021. 344 с.

83. Смірнова О. Організаційно-правове регулювання податкового консультування: зарубіжний досвід. URL: https://ngoipr.org.ua/blog/organizatsijno-pravove-regulyuvannya-podatkovogo-konsultuvannya-zarubizhnij-dosvid/

84. Смірнова О. Проблематика податкового консультування в Україні як складової процесу адміністрування податків. URL: https://ngoipr.org.ua/blog/problematika-podatkovogo-konsultuvannya-v-ukrayini-yak-skladovoyi-protsesu-administruvannya-podatkiv/

85. СОТА. Звітність і документообіг. URL: https://sota-buh.com.ua/news/fop-zahalna-chy-sproshchena-systema-opodatkuvannia

86. Спілка податкових консультантів України. URL: http://www.taxadvisers.org.ua/

87. Спілка податкових консультантів України. Консультант – це експерт у розпізнаванні проблем та в пропозиціях щодо їх вирішення. URL: https://www.taxadvisers.org.ua/about/contacts.html

88. Спільник І. В. Консалтингова діяльність: навч.-метод. комплекс дисципліни (для слухачів магістер. прогр.). Терноп. нац. екон. ун-т. Т.: ТНЕУ, 2012. 155 с.

89. Статистичні дані щодо роботи ІДД ДПС у 2021 році / Державна податкова служба України. 2021. URL: https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura-/teritorialni-organi/idd/povidomlennya/452219.html

90. Статут Всеукраїнської громадської організації «Спілка податкових консультантів України». URL: https://www.taxadvisers.org.ua/statute.html

91. Супруненко С. А. Податкове планування як засіб гармонізації взаємовідносин держави та суб'єктів господарювання. *Економічний аналіз*. 2013. № 13. С. 194–200.

92. Тарасенко С. І. Управлінське консультування: конспект лекцій з дисципліни для здобувачів вищої освіти зі спеціальності 073 «Менеджмент» за освітньо-професійною програмою «Менеджмент». Кам'янське: ДДТУ, 2017. 149 с.

93. Типологічне дослідження «Актуальні методи, способи, інструменти легалізації (відмивання) злочинних доходів та фінансування тероризму (сепаратизму)»: затв. наказом Державної служби фінансового моніторингу України від 20.12.2021 № 146. URL: https://fiu.gov.ua/assets/userfiles/411/%D0%A2%D0%B8%D0%BF%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B3%20%D0%94%D0%A1%D0%A4%D0%9C%D0%A3/Typology%202021.pdf

94. Ткачик Ф. Організаційно-правове забезпечення податкового консультування в Україні, Польщі та Чехії. *Світ фінансів*. 2014. № 3. С. 155–162.

95. Ткачик Ф. П. Податкове консультування: навчальний посібник. Ф. П. Ткачик. Тернопіль: Вектор, 2015. 252 с.

96. Тучак Т. В. Концептуальні засади становлення та функціонування інституту податкового консультування. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління.* 2019. Випуск 1 (18). С. 312–316.

97. Харчук Ю. Ю. Перспективи розвитку суб'єктів господарювання малого бізнесу України в контексті нововведень у спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка».* 2016. № 1(29). С. 140–145. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2016_1_28

98. Чорноус А. Г. Визначення межі між податковою оптимізацією та ухиленням від сплати податків. *Фінансове право.* 2013. № 6-2. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2013/6-2_2013/66.pdf

99. Юрчишена Л. В., Желєзнова Д. С. Механізм оптимізації податкового навантаження в системі корпоративного податкового менеджменту. *Фінанси, облік, банки.* 2018. № 1 (23). URL: https://r.donnu.edu.ua/xmlui/handle/123456789/898?locale-attribute=uk

100. Andersen Tax & Consulting AG. URL: https://andersen.com/services

101. Consulting Demons: Inside the Unscrupulous World of Global Corporate Consulting / Lewis Pinault. Harperbusiness, 2000. 228 p.

102. Gordimer & Company. URL: https://www.rgcocpa.com

103. Regulation Tax Advisers: A European Comparison of Recent Developments and Future Trends. URL: https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1055242/FULLTEXT01.pdf

104. Tax Consulting – Blue & Co. URL: https://www.blueandco.com/services/tax-consulting/

105. Tax Consulting Services RSM Jordan. URL: https://www.rsm.global/jordan/industry/tax-consulting-services

106. Tax consulting services to improve taxpayer compliance. URL: http://www.scirj.org/papers-1221/scirj-P1221899.pdf

Навчальне видання

Андрущенко Володимир Леонідович, Герасименко Ольга Миколаївна,
Іванишина Ольга Степанівна, Ізмайлов Ярослав Олексійович,
Калита Тетяна Анатоліївна, Лекарь Сергій Іванович,
Панура Юлія Василівна, Прокопенко Ірина Адольфівна,
Скоромцова Тетяна Олександрівна, Тучак Тетяна Володимирівна,
Яруш Марія Валеріївна

ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

Навчальний посібник

Відповідальний за випуск *А. В. Лавренюк*

Відповідальний редактор *М. М. Грабарчук*
Редактори *Л. Б. Дьомена*,
Н. І. Грицюк

Форматування та
комп'ютерна верстка *Д. П. Завальніцька*

Здано до друку 30.12.2022. Формат 60×84/14
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman»
Ум. друк. арк. 16.63
Наклад 300 прим. Замовлення № 1035

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром
«Державний податковий університет»
Державного податкового університету
08205, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область,
Україна

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 7669 від 20.09.2022*