

# Забезпечення контролю й обліку великих платників податків



Анатолій СУББОТ,  
кандидат педагогічних наук,  
професор кафедри спеціальних  
дисциплін та організації  
професійної підготовки  
Національного університету  
ДПС України



Наталія ГОНЧАРУК,  
магістр Національного університету  
ДПС України

20

**Відповідно до ст. 1 Основного Закону [1] Україна проголошена незалежною державою. Враховуючи те, що, окрім політичної, інформаційної, енергетичної, правової та інших видів незалежності, країна є фінансово автономною, відповідне фінансування діяльності повинна забезпечувати держава. Основним засобом вирішення цього питання для країни є податки, лівова частка яких, зокрема, сплачується потужними суб'єктами господарської діяльності – великими платниками податків (далі – ВПП).**

Сучасна політично-економічна ситуація формує єдиний шлях виходу України на траєкторію сталого розвитку – це рішучі і всеосяжні реформи, спрямовані на підвищення ефективності державного управління та забезпечення конкурентоспроможності економіки. Криза випробувала систему державних фінансів країни на стійкість. Найбільш уражена – податкова система. Про її неефективність свідчить велика частка тіньової економіки, яка з'явилася у кризовий період [11, с. 7]. Така необхідність підштовхнула владу до проведення реформ: ухвалення протягом 2010 року Податкового кодексу України (поправки та доповнення до якого вносяться й досі), утворення Міністерства доходів і зборів України, що зумовило, відповідно, набуття чинності відповідними підзаконними актами. Проте податкову політику треба розглядати як складову економічного та соціального зростання. Зрозуміло, що без активної участі науковців і громадськості, а також без використання позитивних надбань зарубіжних країн розв'язати проблеми податкової сфери буде надзвичайно складно, але необхідно. Бо це дасть змогу забезпечити комплексний підхід до регулювання податкових відносин, оптимізувати структуру дохідної частини бюджету та створити в Україні податкову систему, адекватну потребам соціально-культурного та суспільного розвитку загалом [7, с. 14].

Отже, враховуючи велике значення для України наповнення держбюджету, а відповідно – і джерел його формування, зазначимо необхідність дослідження законів та підзаконних актів, спрямованих на реформу податкової системи. Особливу увагу, на нашу думку, варто приділити нормативно-правовому забезпеченню оподаткування великих платників податків.

Роль ВПП у наповненні бюджету полягає в такому:

– Досить часто податкові органи називають такі підприємства стратегічними союзниками, а законодавець відносить їх до числа виробників стратегічного значення, оскільки саме вони відіграють вирішальну роль у процесі формування бюд-

жетних коштів [9, с. 208]. Як відомо, великі платники податків становлять лише близько 4–5% від загальної кількості платників податків – юридичних осіб, але при цьому забезпечують більшу частину податкових надходжень до бюджету (понад 70% загальної суми) [8, с. 13].

– Великі платники, як правило, є регуляторами інвестиційних процесів і тим самим забезпечують додаткові надходження до державного бюджету. Інвестиційна діяльність ВПП опосередковано впливає на наповнення державної скарбниці [9, с. 209].

– Великих платників податків інколи ще називають «бюджетоутворювальними» і ця назва повністю відображає наявну ситуацію. Адже саме такі підприємства надають велику кількість робочих місць, заробітну плату працівникам, які теж є платниками податків, утримують на балансі соціальну сферу, забезпечують істотні надходження до державного та місцевого бюджетів.

Також важливо те, що сплачені ВПП податки фінансово забезпечують виконання державних функцій, оскільки становлять більшу дохідну частину державного бюджету, і, як наслідок, такі платники потребують спеціального порядку надання послуг органами Міндоходів України (ми зазначаємо «надання послуг», адже саме воно є очікуваним результатом реформ).

Нормативно-правова база з організації та введення спеціального порядку надання послуг органами Міндоходів України великим платникам податків містить, окрім Податкового кодексу України, такі правові акти:

– Наказ Міністерства фінансів України № 986 від 11.09.2012 року «Про затвердження Порядку формування Реєстру великих платників податків та затвердження Змін до Порядку обліку платників податків і зборів», що встановлює загальні положення формування Реєстру ВПП, відбір платників податків та затвердження Реєстру ВПП, дії органів державної податкової служби та платників податків після затвердження



Реєстру ВПП, а також встановлює порядок внесення змін до цього положення;

– Наказ Міністерства фінансів України № 1588 від 09.12.2011 року «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів» із внесеними змінами від 27.03.2013 року, що встановлює загальні положення обліку платників податків і зборів, порядок взяття на облік платників та документи, що подаються для взяття на облік, порядок їх подання, обліку об'єктів оподаткування, знаття з нього, внесення змін та доповнень до даних про платників та ін.;

– Закон України № 404-VII від 04.07.2013 року. «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи», яким внесено зміни та доповнення до Податкового кодексу України (зокрема, щодо ВПП надано право контролюючим органам приймати рішення про зміну основного місця обліку та переведення великих платників податків на облік у контролюючі органи, що здійснюють їх податкове супроводження, знімати їх з обліку тощо);

– Закон України № 408-VII від 04.07.2013 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення». Ним встановлено обов'язок ВПП подати щодо окремих контрольованих операцій, які зазначені в запиті контролюючого органу, документацію, яка повинна містити визначену в законі інформацію.

Супроводження великих платників податків контролюючими органами відбувається за галузевими ознаками. Такий підхід дає працівникам податкової служби можливість глибше зрозуміти специфіку діяльності цих підприємств, вивчити їхній виробничий процес, організувати на необхідному рівні адміністрування податків і зборів, провести якісний аналіз фінансово-господарської діяльності, налагодити партнерські відносини між інспекцією та платниками податків, підтримувати високу податкову дисципліну та розвивати галузеві зв'язки. Також розроблено методики аналізу й відстеження їх фінансового стану з перенесенням акценту на факти, що були виявлені у процесі дослідження (несплата або ухилення від сплати податків) [6].

Важливість ВПП у наповненні бюджету підтверджується необхідністю обліку платників податків у контролюючих органах для створення умов для здійснення ними контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [2, ст. 63.1].

Визначення порядку формування Реєстру великих платників податків на відповідний рік з урахуванням критеріїв, визначених Податковим кодексом України для великих платників податків, відповідно до ст. 64 п. 64.7 кодексу, покладається на центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Відповідно до ст. 1 Положення «Про Міністерство доходів і зборів України», затвердженого Указом Президента України № 141/2013 від 18 березня 2013 року: «Міністерство доходів і зборів України (Міндоходів України) є центральним органом виконавчої влади... з питань: забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики». Відповідно до ст. 7 цього самого положення: «Міндоходів України здійснює повноваження безпосередньо та через територіальні органи». До територіальних належать зокрема: спеціалізовані департаменти та спеціалізовані органи Міндоходів України – спеціалізовані державні податкові інспекції [3]. Так, податкове супроводження великих платників податків здійснюють: Центральний офіс з обслуговування великих платників податків та Спеціалізовані державні податкові інспекції. Відзначимо, що це – самостійні, структурно відокремлені органи системи Міністерства доходів і зборів України, які засновують за рішенням Кабінету Міністрів України в місцях високої концентрації капіталу та/або виробничих потужностей, що забезпечують відбір, індивідуальне податкове супроводження та контроль за фінансово-господарською діяльністю стратегічно важливих підприємств, які належать до числа великих платників податків, і мають право приймати щодо них юридично владні рішення в межах компетенції, визначеної законодавством України [10, с. 16].

Відбір платників податків для включення до Реєстру ВПП на наступний календарний рік проводять на підставі аналізу інформації про сумарні обсяги доходів від усіх видів його діяльності за друге півріччя попереднього року та перше півріччя поточного року, а також про суми сплачених до Державного бюджету України податків за платежами у другому півріччі попереднього року та першому півріччі поточного року [4]. Податковий кодекс України [2] містить дефініцію великих платників податків, яка вперше за історію незалежної України була закріплена на законодавчому рівні і вказує на кількісні ознаки віднесення підприємства до числа великих платників податків. Відповідно до п.п. 14.1.24 ст. 14 Податкового кодексу України великий платник податків – юридична особа, в якій обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує п'ятсот мільйонів гривень або загальна сума сплачених до державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує дванадцять мільйонів гривень.

Станом на 31 жовтня 2013 року до Реєстру великих платників податків віднесено 2283 суб'єкти господарської діяльності різних організаційно-правових форм та форм власності.

Отже, критерії відбору ВПП визначаються, виходячи з їхньої фінансово-економічної діяльності, що обліковується в розмірах сукупного валового доходу, нарахованих та сплачених податків до державного бюджету тощо.

Треба також зазначити, що крім поняття «великий платник податків» вітчизняне законодавство застосовує також термін «суб'єкт господарювання, що має стратегічне значення для економіки і безпеки держави». Вказані поняття не є тотожними, оскільки більшість ВПП є підприємствами стратегічного значення, проте не всі підприємства стратегічного значення належать до великих платників. Більше того, деякі з них взагалі можуть бути у стадії банкрутства, при цьому статус стратегічно важливих вони не втрачати [5].

Так, до числа ВПП можуть бути віднесені виключно юридичні особи, в тому числі й їх об'єднання, а належність до категорії великих платників податків не є стабільною й залежить від фінансових можливостей підприємства та ефективності господарської діяльності протягом бюджетного року. При цьому для держави не важливо, чи належатиме ВПП до числа вітчизняних підприємств, чи матиме в своїй структурі іноземний капітал. Крім того, держава не встановлює жодних обмежень для підприємств, які не давали б можливості відносити підприємство до числа ВПП (наприклад, фінансова неспроможність протягом певного строку виконати свої податкові зобов'язання перед бюджетом, різке зменшення сукупного валового доходу тощо), а критерії відбору великих платників податків не передбачають необхідності вивчення інвестиційної діяльності підприємств на території України [10, с. 15].

Для успішного виконання функцій Міністерства доходів і зборів України необхідно визначити великих платників податків у країні і забезпечити ефективне адміністрування сплати ними податків. Досягнення ефективності оподаткування ВПП можливе шляхом розв'язання проблем з допомогою радикального вдосконалення податкового законодавства України, яке вже розроблене і систематизоване, але має низку недоліків.

На основі сучасного стану нормативно-правового забезпечення контролю і обліку великих платників податків можна окреслити реальні та деякі прогнотозовані проблеми в роботі з ВПП, що виникають унаслідок недосконалості правових норм. Отже, на нашу думку, доцільно виокремити низку чинників, які з'являються внаслідок впливу на відносини СДПІ (СДПІ – спеціальна державна податкова інспекція) – ВПП (податковий орган – платник податків) певних зовнішніх, а також внутрішніх чинників щодо платника податків. Такі проблеми ми поділяємо на зовнішні і внутрішні.

До зовнішніх у сфері адміністрування податків ВПП належать:

– нестабільна політико-економічна ситуація у країні; стрімкі інфляційні процеси; необґрунтований перерозподіл валового внутрішнього продукту, а саме – значна кількість податкових пільг, що є дискримінацією окремих платників; істотне навантаження на суб'єктів господарювання, нестабільність у ставках оподаткування, визначенні їх бази та

періодів; нестабільність законодавства загалом, неузгодженість окремих його положень; спрямованість окремих політичних сил на накопичення коштів від виборів до виборів, що здійснюється шляхом «провертання» багатомільйонних тіньових операцій за злочинними схемами і призводить, окрім величезних ненадходжень до бюджету, до дисбалансу розподілу коштів у країні. Усунення або хоча б зменшення таких явищ можливе лише в загальному комплексі оздоровлення економіки країни, залучення інвестицій та припинення купівлі виборних посад.

Серед негативних чинників доцільно виокремити корупцію. Це політико-правове явище втілюється у відносинах, що ми розглядаємо (СДПІ – ВПП), у дуже великих масштабах, оскільки корупційні схеми застосовують промислові гіганти або корпорації: ВПП, маючи найбільші у країні прибутки, може дозволити собі підкуп навіть окремого сегмента державної влади. Звичайно, досить широке коло осіб (навіть рядові працівники таких підприємств) економічно та соціально задоволені, але це ще не всі громадяни держави. За таких обставин економічна і соціальна нерівність у країні зростає і... багатші – багатіють, а бідні – біднішають.

Так звані внутрішні проблеми впливають частково із зовнішніх, зокрема серед них:

– низька правова культура осіб, які провадять підприємницьку діяльність; відсутність традицій вітчизняних платників щодо добросовісного та повного внесення до бюджетів належних податків і зборів; негативне вставлення платників до наявної податкової системи, що не повною мірою відповідає їхнім запитам: бажання осіб ухилитися від сплати податків та інших платежів. Ці чинники не можуть бути ліквідовані самі по собі навіть при повному усуненні зовнішніх проблем, тому також потребують постійної уваги держави. Доцільно здійснювати заходи, спрямовані на економічний розвиток країни, стимулювати залучення іноземних інвестицій, зменшувати податковий тягар тощо. А, враховуючи залежність між прибутковістю великих платників податків і, відповідно, наповнюваністю державного бюджету, виникає потреба в перебудові засад відносин «держава – платник» на більш «дружні». Перетворення Міндоходів на орган, що надає послуги платникам податків, насправді не відбулося. Наголосимо, що відносини СДПІ – ВПП у будь-якому разі є публічно-правовими і апіорі залишаються такими, отже, завжди передбачатимуть державно-владний вплив на суб'єкт господарської діяльності, виникатимуть з ініціативи апарату влади, і згода на це суб'єкта господарської діяльності (СГД) при цьому не потрібна. Зокрема, порушення обов'язків у таких відносинах зумовлює відповідальність СГД не безпосередньо перед СДПІ, а перед державою в особі її компетентних органів.

Треба зазначити, що сплата податків – це обов'язок, а не право платника, виконання якого забезпечується силою державного примусу. Причому воно не породжує у ВПП відповідного права на використання суспільних благ пропорційно сплаченій сумі чи на контроль процесу використання відповідних платежів [8, с. 34]. Зважаючи на наведені ознаки відносин «держава – платник податків», робимо висновок, що, по-перше, винятково «партнерськими» такі відносини бути не можуть, а Міністерство доходів і зборів України може стати лише службою з обов'язковим сервісом, таким собі органом «примусового надання послуг». Зокрема, нині політика Міндоходів реалізується у правильному руслі, адже покращення спілкування працівників СДПІ з ВПП шляхом переформатування певних засад такої співпраці та підбір кадрів СДПІ за вищими професійними критеріями є реальною можливістю поліпшення відносин і з платниками.

Одним із незрозумілих положень, на нашу думку, є встановлення фіксованих сум кількісних критеріїв відбору ВПП (500 млн. грн. і 12 млн. грн.), адже грошова одиниця України нестабільна, її цінність залежить від певних внутрішніх і зовнішніх чинників, політичних процесів. Рівень інфляції в країні також не можна вважати сталим і є ризик невідповідності показників доходів наявному стану гривні. Коригування критеріїв відбору зумовлює внесення поправок, що і спричиняє нестабільність податкового законодав-

ства. Виникає запитання: чому законодавець, за наявності повного арсеналу змінних кількісних одиниць (неоподаткований мінімум доходів громадян, рівень мінімальної заробітної плати для працездатної особи, соціальна податкова пільга), які переглядають і встановлюють кожного календарного періоду залежно від фінансово-економічного стану в країні, визначає у правовому документі – Податковому кодексі України – фіксовані грошові показники критеріїв?

По суті, можна дійти висновку, що пріоритетом для держави в нинішніх реаліях глобалізаційного розвитку бізнесу є налагодження співпраці та встановлення партнерських відносин з великими організаційно-господарськими структурами, а також пропагування добровільної сплати податків і зборів. Але не варто забувати, що такі відносини все одно завжди є сферою державного управління, а отже – їм притаманний державно-владний вплив однієї сторони на іншу для досягнення певної мети – збору податків. Тому побудова партнерських відносин, які передбачають можливість домовленостей, наприклад – певного договору ВПП із СДПІ про взаємовизначення ставок, терміну сплати, все-таки не є можливою.

Додамо, що, на нашу думку, випишуючи норми, навіть податкові, не варто відштовхуватись від уже ухвалених актів, так званого позитивного права, а доцільно встановлювати такі правила поведінки, які впливають із наявних суспільних відносин і, зокрема, щодо податкової, економічної та політичної ситуації у країні. □

## Джерела

1. Конституція України № 254 к – 96 ВР від 28.06.1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 року // [Електронний ресурс]. – [www.minrd.gov.ua/nk/](http://www.minrd.gov.ua/nk/)
3. Положення про Міністерство доходів і зборів України № 141/2013: Затверджено Указом Президента України 18 березня 2013 року [Електронний ресурс]. – <http://www.president.gov.ua/documents/15534.html>
4. Про затвердження Порядку формування Реєстру великих платників податків та затвердження Змін до Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ Міністерства фінансів України № 986 від 11.09.2012 року [Електронний ресурс]. – <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1860-12>
5. Про визначення критеріїв віднесення об'єктів державної власності до таких, що мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави: Постанова Кабінету Міністрів України: № 999 від 03.11.2010 року [Електронний ресурс]. – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/999-2010-p>
6. Василькова Т. В. Податковий контроль великих платників податків в умовах реалізації державної регуляторної політики України / Василькова Т. В., Жадан І. В. // Економіка Крима. – 2012. – № 1(38). – С. 66–69.
7. Буздуган Я. Відкриті питання податкової реформи / Віче. – 2012. – № 14. – С. 12–14.
8. Гой В. П. Правове забезпечення діяльності органів державної податкової служби України по роботі з великими платниками податків: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Гой Віктор Петрович. – Ірпінь, 2011. – 276 с.
9. Гой В. Роль великих платників податків у наповненні Державного бюджету України / В. Гой, Л. Шестак // Підприємництво, господарство і право. – 2009. – № 10. – С. 208–211.
10. Гой В. П. Правове забезпечення діяльності органів державної податкової служби України по роботі з великими платниками податків: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Гой Віктор Петрович. – Ірпінь, 2011. – 22 с.
11. Податкова система України: навчальний посібник / За заг. ред. М. Я. Азарова. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет державної податкової служби України, 2011. – 656 с.