

Київ 2024

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ.....	8
1.1 Великі платники податків як особлива категорія платників.....	8
1.2 Суть оподаткування великих платників податків	14
1.3 Критична оцінка наукових публікацій з проблематики оподаткування великих платників податків	19
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОПОДАТКУВАННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ.....	25
2.1 Методика та інструментарій дослідження ролі великих платників податків та обґрунтування їх використання.....	25
2.2 Роль великих платників податків в Україні.....	32
2.3 Державні підприємства як великі платники податків	37
РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ.....	49
3.1 Проблеми оподаткування великих платників податків в Україні.....	49
3.2 Зарубіжний досвід оподаткування великих платників податків	56
3.3 Шляхи удосконалення оподаткування великих платників податків в Україні.....	68
ВИСНОВКИ.....	72
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	75

Перелік умовних скорочень

ДПС	Державна податкова служба
ВПП	Великий(і) платник(и) податків
МУ ДПС	Міжрегіональне управління Державної податкової служби
ЦМУ ДПС по роботі з ВПП	Центральне міжрегіональне управління Державної податкової служби по роботі з великими платниками податків

ВСТУП

Актуальність теми. Стабільні та достатні доходи бюджету є ключовою умовою успішного функціонування держави та повноцінного виконання нею своїх функцій. Основним джерелом наповнення бюджету є податкові надходження. Бізнес та фізичні особи сплачують податки та наповнюють бюджет. Великий бізнес має значний вплив на національну економіку в цілому та на окремі регіони. В умовах нинішньої кризи тиск на великих платників податків значно зріс, і чимало з них не в змозі продовжувати повноцінну діяльність. Тому необхідно детально розглянути усі сторони цієї теми, особливо в практичному сенсі, дослідивши реальний вплив ВПП на формування бюджету. Необхідно виявити основні проблеми в оподаткуванні великих компаній та розробити пропозиції щодо їх подолання і посилення ролі великих платників податків в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженнями оподаткування великих платників податків та їх фіскальної ролі займалися такі вчені, як: Пислиця А. В.[1], Славкова А.А. [2], Ватаманюк О. С.[3], Гой В. П.[4], Мельник В. М.[5], Лещух І.В.[6]. Аналізу питань та проблем адміністрування податків присвячено чимало робіт Тимченко О. М.[7], Сибірянська Ю. В.[8], Шуляренко С.М.[9], Голютяк-Пенкальська М. В.[10] та інші. У своїх роботах ці науковці розглядали проблеми формування критеріїв відбору великих платників податків, а також проблеми підтримки великих платників податків, включаючи досвід зарубіжних країн та імплементацію найкращих практик у національну податкову систему. Попри те, що їхні дослідження дали значні результати, які мають високу наукову та практичну цінність, у сучасних кризових умовах тиск на великих платників податків значно зріс, багато з них не можуть в повній мірі продовжувати свою діяльність. Тому, з метою оцінки ролі великих платників та визначення податкового потенціалу таких суб'єктів господарювання слід провести більш ґрунтовне дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є на основі дослідження практики оподаткування великих платників податків в Україні запропонувати шляхи удосконалення їх оподаткування.

Досягнення поставленої мети передбачає вирішення комплексу взаємозв'язаних завдань:

- проаналізувати основні поняття теми, визначити суть великих платників податків як особливої категорії платників;
- дослідити суть оподаткування великих платників податків;
- визначити інформаційне та аналітичне забезпечення дослідження, вивчити нормативно-правову базу обраної тематики;
- провести критичну оцінку наукових публікацій з проблематики оподаткування, сервісу та ролі великих платників податків;
- виявити і проаналізувати проблеми, з якими зіштовхуються великі платники податків в Україні;
- визначити основні методи та інструментарій дослідження ролі великих платників податків та обґрунтувати їх використання;
- дослідити роль великих платників податків у формуванні дохідної частини Зведеного бюджету України;
- виявити особливості оподаткування великих платників на прикладі державних підприємств;
- систематизувати проблеми оподаткування великих платників податків в Україні;
- здійснити аналіз зарубіжного досвіду оподаткування великих платників податків;
- надати пропозиції вирішення існуючих проблем;
- запропонувати напрями вдосконалення оподаткування великих платників податків в Україні.

Об'єктом дослідження є податки, що сплачують великі платники податків в Україні.

Предметом дослідження є фінансові відносини між державою в особі податкових органів і великих платників податків з приводу справляння податків

Методи дослідження. Під час теоретичного дослідження процесу оподаткування ВПП та огляду наукових публікацій стосовно проблем їх обліку, оподаткування та супроводження, було використано інформаційно-логічний метод. Висновки та узагальнення сформульовані на основі використання методів аналізу та синтезу, структурно-функціонального методу, методи макрофінансового аналізу; статистичні методи; групування. Під час аналізу ролі великих платників було використано графічне представлення результатів.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів. Практичне значення дослідження полягає в розробці пропозицій та шляхів удосконалення. Сформовані в дослідженні пропозиції дозволять частково вирішити наявні проблеми в процесі оподаткування великих платників податків та зміцнити роль великих платників.

Інформаційну базу дослідження становили законодавчі та нормативно-правові акти, постанови, накази, положення, регламенти з питань супроводження великих платників податків, аналітичні та статистичні матеріали щодо діяльності: великих платників та Міжрегіональних управлінь ДПС по роботі з великими платниками податків; матеріали Державної служби статистики України, наукові публікації вітчизняних та зарубіжних вчених, доповіді конференцій з питань діяльності великих платників податків, фінансова звітність підприємств, зарубіжні офіційні сайти.

Апробація матеріалів кваліфікаційної магістерської роботи: основні положення, висновки та результати кваліфікаційної магістерської роботи апробовані автором на щорічній Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні питання економіки та фінансів: глобальні виклики та тренди» яка відбулась в гібридному

форматі Київському національному економічному університеті імені Вадима Гетьмана (онлайн) та Університеті м. Бремен (офлайн) 7 листопада 2024 року з тезами на тему «Модернізація та цифровізація оподаткування великих платників податків» та у фаховому виданні журналу Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника №2 (2024) статті на тему «Digitalization of customs procedures: current prospects».

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел. У роботі 6 рисунків та 4 таблиці. Список використаних джерел налічує 80 найменувань.

РОЗДІЛ І

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

1.1. Великі платники податків як особлива категорія платників

Великі платники податків (ВПП) знаходяться у центрі уваги в усіх розвинених країнах. Це пов'язано із тим, що саме вони, як платники податків займають потужні позиції у наповненні бюджету країни, а також мають вагомий соціально-економічний та політичний вплив на державному та місцевому рівнях. Великий бізнес відіграє одну з провідних бюджетоутворюючих ролей, адже саме на них припадає переважна більшість фінансових ресурсів економічних суб'єктів. Саме тому оподаткування великих платників потребує розробки та оновлення інструментів податкового адміністрування, а методологічні підходи до виокремлення великих платників як особливої категорії платників податків – розробки відповідних науково-практичних принципів та інструментарію до їх податкового супроводження.

Одне з найбільш фундаментальних визначень терміну «великий платник податків» сформулював В. П. Гой ще до того, як дане визначення було формально введено до обігу у вітчизняній науці. Згідно з трактуванням науковця, великий платник податку – це юридична особа включно з усіма її структурно відокремленими підрозділами, філіями, представництвами, дочірніми компаніями та ін., що зареєстрована або ж провадить господарську діяльність на території України, і віднесена органами державної податкової служби України до числа стратегічних підприємств – платників податків на підставі показників обсягів сукупного валового доходу, загальної суми сплачених до державного бюджету податків та кількості найманих працівників [4]. Характерною рисою цього визначення є те, що автор

використовує як кількісні показники кількість робітників, сукупний дохід та суму сплачених податків як критерії для відбору великих платників податків. Безсумнівно, автор послуговується критеріями, що були закріплені чинним законодавством на момент дослідження.

Варто зазначити, що у законодавстві України, яким регулюються економічні відносини у державі, не є тотожними поняття «великий платник податків» та «суб'єкт великого підприємництва». Суб'єкт великого підприємництва визначається суб'єкт господарювання будь-якої форми власності та організаційно-правової форми, чий річний сукупний дохід від будь-якої діяльності перевищує еквівалент у розмірі 50 мільйонів євро, що визначений за середнім річним курсом Національного банку України та середня кількість найманих працівників якого за останній звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб [11]. У той же час Податковим кодексом України закріплено визначення великого платника податків.

Очевидно, що дані визначення не є тотожними, адже здебільшого ВПП є підприємствами стратегічного значення, але при цьому не усі підприємства стратегічного значення належать до великих платників податків. Крім того, щодо таких підприємств може бути розпочато ліквідаційну процедуру або ж порушено провадження у справі про банкрутство, але при цьому вони не втрачають статус стратегічно важливого для економіки і безпеки держави. Важливість розмежування цих двох визначень є обґрунтованою та базується на потребі застосування національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, якими визначається порядок складання та подання податкової звітності підприємства відповідно до вимог чинного законодавства України.

Зарубіжна практика, згідно з опитуванням країн-членів Європейської організації податкових адміністрацій (ІОТА), показує, що усього 45% країн мають затверджене визначення великих платників податків в основному податковому законі, ще 45% країн-членів послуговуються вказівками для визначення категорії «large

taxpayer», і лише 10% країн не мають ніякого терміну чи інших критеріїв для визначення [12].

Уряди країн, що у різні часи зіткнулись із кризою податкових надходжень до бюджету усвідомили важливість виокремлення ВПП в окрему категорію платників та потребу застосування диференційованого підходу до їх податкового супроводження, ініціювали запровадження змін у податкових органах шляхом запровадження спеціалізованих служб по роботі з представниками великого бізнесу [13, с.5]. Перші спроби впровадження таких змін здійснювались країнами-членами Організації економічного співробітництва та розвитку ще у 1950-х роках і намагались запровадити спеціальний вид податкового контролю. Надалі до них доєднались країни з перехідною економікою.

Згодом, у 80-х роках ХХ сторіччя, ініціатива щодо створення спеціалізованих структур для здійснення податкового обслуговування великих платників податків була схвально оцінена та підтримана експертами МВФ. На їхню думку, подібні заходи сприяли зменшенню показників бюджетного дефіциту у країнах, які запровадили такі зміни, переважно завдяки посиленню контролю за сплатою обов'язкових платежів та зміцнення податкової системи в цілому [14].

Крім вище переліченого, у сучасному світі не так факт існування спеціалізованих структур з обслуговування ВПП являється показником рівня ефективності податкової системи країни, як їх відсутність може виявити схильність уряду країни до провадження незваженої та нераціональної фіскально-економічної політики. Тобто, це може свідчити про свідоме надання можливостей представникам великого бізнесу переходити у тіньовий сектор економіки та ухилятися від сплати податків, адже у відносно невеликого кола суб'єктів господарювання зосереджується значна частина фінансових ресурсів держави [14].

Для розвинених країн характерним є використання інформаційних систем, які накопичують дані про платника податків та дозволяють своєчасно оцінити ризики його діяльності, а також спрощують прийняття важливих управлінських рішень для

підприємств тієї чи іншої галузі. Разом з тим, практичний досвід країн з перехідною економікою свідчить, що виокремлення великих платників податків у відокремлену групу платників та створення спеціалізованого підрозділу податкової служби для їх обслуговування може бути рушієм впровадження прогресивних реформ, що згодом можуть бути адаптовані до всіх платників податків [13, с.6].

Яскравим прикладом прогресивних змін є запровадження електронного листування платника податків з контролюючим органом, впровадження технічного забезпечення подання податкової звітності у електронній формі, самостійне визначення податкового боргу, оформлення єдиного основного файлу та ідентифікаційного номеру платника податків [15].

Іноземна податкова практика, особливо практика розвинених країн, свідчить, що виокремлення податкового контролю щодо великих платників податків є дещо специфічним, але при цьому надважливим інструментом державного управління.

У міжнародній практиці відсутні уніфіковані критерії для віднесення платника до групи «великих платників». Хоча, варто зазначити, що згідно міжнародних стандартів є класичний підхід до класифікації платника податків як великого на підставі показників суми доходу та суми сплачених податків. Таким методом відбору послуговуються Італія, Австрія, Греція, Чилі, Корея, Японія, та інші країни.

Деякі країни у якості додаткового критерію використовують також трудовий показник. Наприклад, такі країни як Туреччина, Бельгія, Данія, Литва, Швеція як допоміжний показник використовують середньооблікову кількість найманих працівників, або ж загальну кількість працівників і річний фонд оплати праці (Швеція). Що стосується останнього, то варто зазначити, що даний підхід орієнтовано не лише на фіскальну роль великого платника податків, а й враховує соціальний вплив такого представника бізнесу. До прикладу, у Швеції суб'єкти господарювання будь-якої форми власності, річний фонд оплати праці яких є більшим за 50 млн крон, є пріоритетними з точки зору його рівня соціальної відповідальності (IOTA).

В Україні ж критерії відбору платників податків до переліку великих платників та процедура створення такого переліку зазнавали постійних змін та удосконалень, починаючи з 2000 р., адже опирались на особливості роботи ВПП у процесі їх податкового супроводження. Станом на сьогодні п.п. 14.1.24 п.14.1 ст. 14 Податкового кодексу України визначає великого платника податків як юридичну особу або постійне представництво нерезидента на території України, що підпадає хоча б під один з наведених нижче критеріїв:

- у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент 50 мільйонів євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період;
- загальна сума податків, зборів, платежів, сплачених до Державного бюджету України, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, крім митних платежів, за такий самий період перевищує еквівалент 1,5 мільйона євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період [16].

Виходячи з наведених вище критеріїв і формується Реєстр великих платників податків на наступний календарний рік, що затверджується наказом Державної податкової служби. Відбір відбувається на підставі аналізу показників сумарного обсягу доходу від усіх видів діяльності суб'єктів господарювання та суми сплачених до Державного бюджету України податків за друге півріччя попереднього календарного року та перше півріччя поточного року. Станом на 2024 рік в Україні налічується 1432 великих платника податків. Визначальним є те, що переважна більшість компаній потрапляють до Реєстру ВПП безперервно щонайменше протягом 5-8 років, що може свідчити про стабільність платників податків. Враховуючи провідну роль великих платників у забезпеченні постійних надходжень до Державного бюджету, що безпосередньо залежить від їх прибутковості, існує потреба

у становленні стабільних партнерських відносин держави в особі контролюючого органу з такими платниками.

Специфіка господарської діяльності великих платників податків, як правило, є складною та структурованою, що зумовлено такими особливостями великих підприємств [17]:

- зазвичай платник являє собою набір повнофункціональних відокремлених та територіально віддалених підрозділів;
- діяльність великих підприємств охоплює різні рівні господарської діяльності та торкається інтересів широкого кола споживачів, що зумовлює необхідність постійного вивчення нововведень у податковому законодавстві та їх тлумачення;
- у деяких випадках великі платники податків можуть збільшити свій фінансовий потенціал за рахунок «переведення» прибутків через співпрацю з «офшорними» компаніями;
- важливою складовою діяльності великого платника податків є наявність висококваліфікованих податкових фахівців, робота яких спрямована, насамперед, на мінімізацію податкових платежів суб'єкта господарювання;
- фінансово-економічна модель великого бізнесу передбачає обов'язкове податкове планування на підприємстві та використання заходів податкової оптимізації.

Вочевидь, такі характерні риси ВПП, як значний рівень фінансової спроможності, висока рентабельність, комплексність системи виробничих відносин та значні можливості для ухилення від сплати податків, у поєднанні створюють високий ступінь ризику для ефективності податкового адміністрування цих платників податків. Відповідно, навіть незначні похибки при обчисленні податковими органами показників діяльності ВПП під час справляння обов'язкових платежів можуть призвести до величезних втрат бюджетних надходжень.

1.2. Суть оподаткування великих платників податків

Оподаткування – невід’ємний елемент економічної політики держави, адже є основою для її економічного зростання, джерелом забезпечення її життєзабезпечення, оскільки саме воно здатне забезпечити акумулювання коштів до бюджету, що, власне, дозволяє державі виконувати її ключові функції. Також оподаткування виступає у ролі дієвого інструменту регулювання та розвитку усіх сфер суспільного життя та галузей національної економіки, адже здатне сприяти економічному зростанню, стимулює підприємницьку діяльність та є важелем виконання соціальної ролі держави за допомогою відповідних інструментів та методів, а відтак є механізмом регулювання та контролю різних соціальних процесів у життєдіяльності суспільства. Сьогодні ж система оподаткування являє собою важливий соціальний інститут, розвиток якого визначає ключові показники розвитку національної економіки та є віддзеркаленням соціальних показників суспільного добробуту [18].

Зараз основна маса досліджень у площині оподаткування сконцентрована на аналізі оподаткування як економічного явища та вивчення методологічних засад організації його практичної реалізації. Разом з тим приділяється недостатньо уваги вивченню і трактуванню сутності поняття «оподаткування» з точки зору економічного та соціального феномену. У фаховій літературі, що присвячується вивченню податків та оподаткування, переважно досліджується поняття «податок», оминаючи трактування «оподаткування», або ж взагалі прирівнюючи їх. Зосереджуючи увагу на тому, що «оподаткування» являється одним з головних інститутів держави [19, с. 17], зустрічаються різні підходи до трактування, за якими науковці визначають оподаткування як систему, порядок або процес справляння податків.

Підсумовуючи існуючі шляхи визначення досліджуваного поняття у різних тлумачних словниках, що переважно трактують оподаткування як ряд певних

дій [20;21;22], та наявні наукові підходи, відповідно до яких під оподаткуванням розуміють діяльність держави, що пов'язана з встановленням та стягненням податків, варто зауважити, що найкоректнішим буде сприймати оподаткування як процес, а не систему, а також зосередити увагу на сторонах та учасниках цього процесу, їх діяльності та взаємодії.

Зазначимо, що оподаткуванню притаманні усі ознаки соціального процесу, бо:

- оподаткуванню властива стабільність порядку взаємодії між його учасниками;
- процес оподаткування залишається незмінним у часі, оскільки взаємозв'язки у межах податкової системи регулюється нормами податкового законодавства;
- основою процесу оподаткування є взаємодія усіма суб'єктами процесу оподаткування, що усвідомлено зорієнтовані один на одного;
- оподаткуванню властиві ознаки еволюційності, адже норми оподаткування безперервно уточнюються та покращуються.

Тобто, усі вищезазначені характеристики лежать в основі податкової системи та визначають особливості процесу оподаткування як одного з елементів соціальних процесів у площині економіки та фінансів.

Варто зазначити, що здійснивши аналіз податкового законодавства України, можна стверджувати, що наразі не існує окремих податків для великого бізнесу. Великі платники податків оподатковуються за загальною ставкою податку на прибуток, однак існують спрощені системи оподаткування для представників малого підприємництва. Разом з тим існують певні обмеження для великих платників податків у розрізі застосування податкових пільг.

Станом на сьогодні державне управління оподаткуванням великих платників податків на законодавчому рівні визначається як окремий напрямок державного податкового управління та адміністрування.

Зважаючи на те, що ВПП забезпечують основу податкових надходжень до бюджету, зростає і важливість окремого управління оподаткуванням цієї категорії платників. Великі платники представляють Україну на міжнародному ринку, активно

розвивають процеси міжнародної інтеграції та глобалізації вітчизняного бізнесу. Саме тому розвиток сучасних інструментів державного управління та контролю за великими платниками податків та приведення їх у відповідність до європейських стандартів у період перебування у статусі асоційованого члена Європейського Співтовариства являється актуальним питанням для практиків та науковців.

На противагу іншим суб'єктам, обслуговування великих платників податків, як демонструє міжнародний досвід, ускладняється рядом факторів, а саме: широким колом бізнес-інтересів, наявністю значної кількості операцій з пов'язаними особами, значною вартістю угод в операційний день, винятковими характеристиками галузевої діяльності, географічна розпорошеність учасників фінансово-промислової групи в географічному аспекті, складністю бухгалтерського та податкового обліку, більшим рівнем можливості до застосування стратегій мінімізації податкових зобов'язань тощо [13].

Існуючі проблеми, що пов'язані із розвитком державного управління оподаткуванням ВПП викликають потребу у розробці та імплементації нових практичних підходів до організації роботи з великими платниками податків, а також удосконалення методологічного забезпечення та практичних інструментів податкового менеджменту з метою забезпечення стабільних надходжень до бюджетів усіх рівнів.

Варто зазначити, що з наукової точки зору, рівень організації роботи з платниками податків та їх обслуговування є одним з головних показників розвитку податкової служби в країні і саме тому розвиток партнерських взаємозв'язків з платниками є першочерговим напрямком з орієнтацією на надання якісних оперативних послуг платникам податків, впровадження стратегії електронного обслуговування платників податків та максимального використання електронного зв'язку.

Організація роботи з великими платниками податків в Україні розпочалась зі створення спеціалізованих державних податкових інспекцій (СДПІ) по роботі з ВПП.

Головна мета створення таких інспекцій полягала у забезпеченні своєчасності надходжень задекларованих податкових зобов'язань, розширення бази оподаткування за рахунок нівелювання тіньового сектору економіки, зменшення обсягів податкового боргу, а також налагодження партнерських стосунків з великими платниками податків.

На перших етапах передбачалось, що взаємодія між державою, в особі контролюючих органів з великими платниками податків буде здійснюватися на основі принципів партнерських стосунків з платниками, пріоритетним результатом яких буде сумлінна сплата податків та зборів. За основу функціонування таких СДП було взято цілковиту зміну принципів роботи з ВПП, метою яких було б упередження порушень податкового законодавства, виявлення схем мінімізації податкових зобов'язань та стимулювання підприємств до збільшення рівня прозорості їх діяльності. Функція «супроводження платників податків» була впроваджена у СДП згодом для забезпечення якісного вивчення практичних особливостей діяльності великих платників податків та розроблення нових форм взаємодії з ними.

Зараз обов'язок супроводження ВПП покладено на Міжрегіональні управління ДПС по роботі з великими платниками податків, які поділені на Центральне, Північне, Південне, Західне та Східне міжрегіональні управління ДПС по роботі з великими платниками податків [23].

Контролюючі органи здійснюють супроводження великих платників податків за галузевим принципом. Такий підхід дозволяє фахівцям контролюючих органів краще зрозуміти специфіку діяльності таких підприємств, вивчити особливості їх виробничого процесу, організувати адміністрування податків і зборів на необхідному рівні, провести високоякісний аналіз фінансово-господарської діяльності, налагодити партнерські взаємовідносини між контролюючими органами та платниками податків, підтримувати на достатньому рівні податкову дисципліну та розвивати міжгалузеві зв'язки. Також здійснюється робота з великими платниками податків, метою якої є розробка методології аналізу та відстеження їх фінансового стану, з акцентом на

фактах, виявлених в ході дослідження (несплата або ухилення від сплати податків). Тобто, можна зробити висновок, що в ході податкового контролю великих платників проводиться податковий аудит їх фінансово-господарської діяльності, що дає можливість виявити на початковій стадії та оперативно відреагувати на факти ухилення від сплати податків.

У наслідок такого виділення ВПП у відокремлену категорію платників податків та їх супроводження у Міжрегіональних управліннях ДПС по роботі з великими платниками податків, ця група платників отримує ряд переваг, а саме:

- комплексний підхід до роботи з платником завдяки об'єднанню суб'єктів господарювання за специфікою економічної діяльності;
- збільшення кількості адміністративних послуг та процедур, що надаються засобами електронного зв'язку, у тому числі опція подання податкової звітності великими платниками у електронному вигляді;
- комплексне консультування великих платників податків завдяки закріпленню платників у галузевих відділах;
- забезпечення уніфікованого підходу до ВПП з подібними умовами ведення бізнесу з метою недопущення податкової дискримінації;
- ризикоорієнтований податковий менеджмент, що полягає у мінімізації кількості контролюючих заходів контролюючих органів завдяки застосуванню аналітичних інструментів у ході здійснення контроль-перевірочних заходів.

Варто зазначити, що у світовій практиці сьогодні спостерігається тенденція до спрощення механізмів процесу обслуговування великих платників податків шляхом переходу до сервісної консультативної місії. Діяльність таких податкових адміністрацій та їх посадових осіб вирізняється простотою та прозорістю процесів, на противагу іншим органам публічної влади. На наш погляд, така тенденція розвитку є вдалою з огляду на кінцеву мету, що полягає у мінімізації адміністративного тиску на великий бізнес, що, власне, заважає розвитку бізнесу.

1.3. Критична оцінка наукових публікацій з проблематики оподаткування великих платників податків

Масштаби діяльності великих платників податків (далі - ВПП) визначають певні аспекти контролю за дотриманням ними податкового законодавства, що, серед іншого, виражається у формах та шляхах здійснення такого контролю, структурі контролюючих суб'єктів тощо. З огляду на те, що Україна проголосила курс на децентралізацію та спрощення державного управління, формування сприятливих умов для розвитку підприємництва та міжнародної торгівлі, дослідження практики податкового контролю великих платників податків є особливо актуальним.

Специфіка оподаткування великих платників податків в Україні є предметом суттєвого наукового інтересу, не зважаючи на те, що досліджується досить вузьким колом представників наукового товариства країни. Не зважаючи на те, що погляди щодо оподаткування ВПП за авторства А. В. Пислиці [24], В. М. Мельника [5], О. М. Тимченко [25], О. М. Сущенка [26], А. А. Славкової [27], В. П. Гоя [4], І. О. Горленка [28] та низки інших науковців вже знайшли своє відображення у фазовій літературі, варто зауважити, методологічні засади оподаткування великих платників податків потребують удосконалення, що свідчить про актуальність дослідження сучасної практики оподаткування ВПП в Україні з огляду на національні економічні та геополітичні особливості з метою розробки науково обґрунтованих напрямів її оптимізації.

Однак, навіть у обмеженому колі не всі дослідники одностайні у питанні доцільності виділення великих суб'єктів господарювання в окрему категорію платників податків. Їх розмежування на «великі» та «малі», як зазначає професор В.М. Мельник є мало виправданим та має ознаки дискримінації по відношенню до більшості [5, с. 8]. Разом з тим, І. О. Горленко та Т. О. Скоромцова підкреслюють

провідну роль великих платників податків у процесі наповнення бюджету та в процесі інноваційного розвитку країни [28, с. 93].

У наукових матеріалах також були висвітлені напрями удосконалення реалізації механізмів податкової політики держави стосовно ВПП та проблеми збільшення ефективності роботи спеціалізованих державних податкових інспекцій як важливого елементу системи органів державної податкової служби, що обслуговують великих платників податків.

Проте проблема визначення суті великих платників податків та питання відповідності критеріїв їхнього відбору до реальних ринкових умов в Україні майже не досліджувалася. Варто зазначити, що практика адміністрування великих платників податків у нашій країні переважно спирається на практику зарубіжних країн і формується з урахуванням рекомендацій міжнародних організацій, що зумовлює доцільність дослідження світового досвіду оподаткування цієї категорії платників податків.

Слід також оптимізувати процес оподаткування ВПП, створити необхідні умови для зменшення випадків ухилення від сплати податків та сприяти налагодженню конструктивного співробітництва з податковими органами. Як зазначають науковці, суттєво покращити дотримання податкового законодавства великими платниками податків можна за допомогою наступних заходів: зведення до мінімуму випадків втручання податкових органів у господарську діяльність платника податків, значне зменшення кількості проведення зустрічних звірок; забезпечення оперативності реагування податкових органів на виникаючі у платника податків проблеми. Якщо держава в перш за все зацікавлена у забезпеченні умов для сумлінного та належного виконання податкових зобов'язань, то для сумлінних платників податків є важливим мати певність у взаємовідносинах з податковими органами та коректно виконувати податкове законодавство.

Також все більшого значення набуває формування податкової етики та самодисципліни серед великих платників податків, оскільки фіскальні та

адміністративні методи на поточній стадії економічного розвитку України програють за значущістю морально-етичним аспектам оподаткування: рівню довіри до податкових органів, усвідомленню власної відповідальності, дисциплінованості громадян та суб'єктів господарювання, а також запозиченням та інтерпретації прогресивних новацій зарубіжного досвіду, а не наріканнями на специфічність вітчизняного менталітету [29].

Серед найважливіших подальших напрацювань Державної податкової служби України є створення позитивного образу служби як органу, що займається обслуговуванням великих платників податків. Тільки через успішну комунікацію з громадськістю, а також формування позитивного іміджу ДПС на засадах маркетингу можливо істотно вплинути на стан податкових відносин у сфері взаємодії держави і суспільства та підвищити соціальну ефективність використання інституційного механізму податкового впливу на соціальний розвиток суспільства.

Дослідники також виділяють наступні проблеми в оподаткуванні великих платників податків контролюючими органами:

1. Вже саме визначення «великий платник податків» говорить про те, що такий суб'єкт господарювання повинен сплачувати значні суми до бюджету України. Однак, у відповідності до Податкового кодексу, великим платником податків вважається платник, що відповідає хоча б одному з двох критеріїв: або обсяг його доходу перевищує суму, еквівалентну 50 мільйонам євро, або загальна сума податків, зборів, платежів, сплачених до Державного бюджету України, перевищує суму, еквівалентну 1,5 мільйонам євро. Іншими словами, гіпотетично підприємство може бути включене до Реєстру великих платників податків не на підставі суми сплачених податків, а на підставі суми отриманого доходу. Як наслідок, виникає ризик того, що великий платник податків, маючи великі доходи, має і чималі витрати, відповідно, або зовсім не сплачує податок на прибуток підприємств, або сплачує його у незначних сумах. Крім того, в таких випадках сплата ПДВ, найімовірніше, також буде незначною. До того ж, не можна забувати про бюджетне відшкодування ПДВ. Безумовно, великий

платник податків не може повністю уникнути сплати податків: якщо він володіє або орендує нерухомість, то є платником плати за землю, якщо використовує будь-які природні ресурси, то сплачує податок на них, а також сплачує єдиний соціальний внесок за найманих працівників, а також утримує із заробітної плати працівників податок на доходи фізичних осіб та військовий збір.

2. З попереднього пункту слідує наступне: через неоднорідний склад великих платників податків створюється певна ситуація, за якої одні з них є дійсно бюджетоутворюючими, а інші опинилися в цьому статусі лише через значні обороти. При цьому саме останні першочергово потребують підвищеної уваги з боку контролюючих органів з огляду на запобігання ухиленню від сплати податків. З урахуванням притаманних їм податкових ризиків, адміністрування цих двох груп ВПП має бути різною. Великі платники податків з великими обсягами доходів, але малими сумами сплачених податків слід ретельніше перевіряти на предмет правомірності витрат, що враховуються при розрахунку податку на прибуток підприємств та податкового кредиту з ПДВ [30].

3. Удосконаленню податкового адміністрування великих платників податків в Україні перешкоджає низка інституційних та економічних чинників, серед яких основними є високий рівень розвитку корупції в органах державної влади, недостатній рівень фінансування поточної діяльності податкових органів та відсутність достатніх важелів стимулювання до сумлінної сплати податків. Водночас для держави стратегічно важливим є не лише заохочувати добровільне виконання платниками своїх податкових зобов'язань шляхом оптимізації податкової підтримки, а й забезпечувати відповідні умови для сприяння розширеному відтворенню, підвищенню інвестиційної діяльності вітчизняних підприємств та підвищенню їхньої конкурентоспроможності [31].

Сьогодні вітчизняна податкова система перебуває під безпосереднім впливом системи державного управління, враховуючи як досвід європейських розвинених країн, так і сучасну податкову політику України, подальший розвиток якої має бути

спрямовано на оптимізацію податкової системи та процесу адміністрування податків і зборів, підвищення надходжень до бюджету на основі справедливого оподаткування, зниження рівня фіскального навантаження на платників податків [32], пошук консенсусу між державою та суб'єктами господарювання, оптимізацію рівня фіскального навантаження з урахуванням інтересів громадян. Разом з тим, податкові органи повинні бути готовими до тривалого діалогу з бізнесом, оскільки саме це забезпечить створення сприятливих умов для розвитку підприємницької діяльності.

Податкові адміністрації переважної більшості європейських країн широко реалізують політику партнерських відносин з платниками податків, запроваджують новітні форми і методи контролю та податкового сервісу. Безперервний контроль та превентивне оподаткування також є пріоритетними напрямками податкової політики. Горизонтальне суспільство характеризується великою кількістю громадян та незалежних організацій, які готові брати на себе відповідальність. Ключовим словом у концепції горизонтального моніторингу платників податків є «довіра». Отже, запровадження горизонтального моніторингу є результатом змін у суспільстві, розуміння важливості дотримання законодавства, вияву довіри до органів державної влади та посилення рівня прозорості ведення бізнесу.

Проведення діалогу між ВПП та контролюючими органами є можливим виключно в умовах забезпечення дотримання режиму правомірності, тобто здійснення вибору можливої моделі поведінки винятково в рамках правових процедур. У свою чергу, результативність поєднання принципів діалогу та законності є можливою лише тоді, коли і діалог, і законність відображають існуючий контекст існуючих політико-правових реалій, з огляду на відповідний рівень розвиненості системи податкового законодавства. При цьому всі можливі варіанти ведення такого діалогу повинні бути чітко врегульовані. Водночас слід за будь-яку ціну уникати конфліктів між контролюючими органами та платниками податків, оскільки це перешкоджає повноцінному формуванню та розвитку дієвих податкових правовідносин. Такий підхід дозволить мінімізувати ухилення від сплати податків та

забезпечить зацікавленість усіх сторін у належному виконанні своїх обов'язків, а також впевненість у тому, що їхні права будуть гарантовано реалізовані.

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОПОДАТКУВАННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

2.1. Методика та інструментарій дослідження ролі великих платників податків та обґрунтування їх використання

Для дослідження економічних, соціальних чи природних, фізичних або інших явищ і проблем необхідні певні підходи, методи і прийоми, за допомогою яких можна з'ясувати їхню природу і характер, а також визначити шляхи вирішення проблем. У науковій термінології комплекс методів, інструментів і прийомів, що використовуються для вивчення будь-яких економічних, фізичних та інших явищ, називається методологією. Цей термін походить від грецьких слів «methodos», що означає спосіб здійснення чогось, шлях пізнання, і «logos», що означає слово, поняття.

Безперечно, методи, що використовуються для дослідження різних економічних процесів та явищ, мають свої особливості. Вони залежать від об'єкта та цілей дослідження, а також від ступеня обізнаності дослідника з інструментарієм економічної науки. Обсяг арсеналу дослідницького інструментарію значною мірою залежить від обсягу та розміру об'єкта дослідження. Чим ширший предмет дослідження, тим різноманітнішим має бути арсенал інструментів і методів економічного дослідження. Це справедливо як для природничих, так і для економічних наук. «Всі способи встановлення зв'язку між причиною і наслідком, які описані в трактатах про науковий метод, повинні послідовно застосовуватися економістом, - пише А. Маршалл, - Немає жодного методу дослідження, який можна було б визнати методом економічної науки ізольовано, але кожен метод повинен використовуватися, коли це доречно, - або окремо, або в поєднанні з іншими. ... подібно до того, як на шаховій дошці кількість різних комбінацій настільки велика,

що в історії шахів навряд чи можна зустріти дві абсолютно однакові партії, так і в боротьбі, яку дослідник веде з природою, щоб вирвати у неї приховані істини, не буває двох таких битв, в яких він застосовує одні й ті ж методи в однаковій комбінації» [33].

Методологія складається з різних компонентів і методів дослідження. Цей склад називається структурою методології. Серед економістів немає єдиної думки щодо неї. Так, автори підручника «Економічна теорія» включають до цієї структури, наприклад: 1) філософські та загальнонаукові принципи пізнання; 2) закони діалектики; 3) категорії філософії; 4) закони і категорії економічної теорії; 5) раціональні засоби і методи прикладного економічного аналізу [34]. У цьому визначенні переважає загальнотеоретичний підхід до проблеми.

Методологія податкових досліджень передбачає використання різноманітних наукових методів і прийомів, які дозволяють комплексно вивчати системи економічних відносин, що виникають між учасниками процесу створення сукупного суспільного продукту, його розподілу, перерозподілу, формування державного та місцевих бюджетів, централізованих фінансових фондів цільового призначення та їх використання. Специфічними методами дослідження є аналіз і синтез, методи абстрагування, індукції та дедукції, історичний та логічний методи, статистичний, економіко-математичного моделювання та інші методи.

Жодне наукове дослідження, в тому числі і наше, не обходиться без аналізу відповідних економічних процесів та явищ. Аналіз – це поділ цілого на окремі складові елементи, частини, з метою всебічного вивчення властивостей кожної з них окремо та їх взаємодії в системі. У процесі вивчення фінансів мова йде переважно про фінанси держави, фінанси органів місцевого самоврядування, фінанси підприємств і організацій.

У процесі дослідження системи оподаткування великих платників податків у країні ми дослідимо процеси оподаткування прямих та непрямих податків. У системі непрямих податків ми розглянули окремо кожен з наступних видів податків – податок на додану вартість, акцизний податок, а також прямі податки – податок на прибуток,

податок на доходи фізичних осіб, земельний податок та інші місцеві податки і збори. При цьому визначили роль ВПП у розрізі кожного з них у формуванні доходів державного та місцевих бюджетів, особливості їх справляння з великих платників тощо.

Дослідження завершується загальним аналізом предмета чи явища. Важливо виявити взаємозв'язок окремих елементів у їхній єдності, в системі. Таке об'єднання раніше не пов'язаних між собою елементів у єдине ціле, в систему – це синтез. Наприклад, всі види податків – прямі і непрямі, різні види податкових зборів – складають податкову систему держави, а всі види бюджетів – державний бюджет і бюджети місцевих органів влади – складають зведений або сукупний бюджет держави.

Аналіз і синтез – це два аспекти одного дослідницького процесу, вони доповнюють один одного, дозволяють краще, ґрунтовніше розкрити зміст того чи іншого об'єкта або явища, що вивчається.

Наукова абстракція є важливим та ефективним методом наукового пізнання. Він широко використовується економістами, яким у своїх дослідженнях доводиться мати справу з багатьма факторами, що впливають на ті чи інші явища та події. У такому випадку, на думку відомого економіста А. Маршалла, «найкраще розглянути їх окремими групами і розробити низку окремих рішень як допоміжних до нашого основного дослідження. Тому ми починаємо з виявлення первинних взаємозв'язків, які стосуються попиту, пропозиції та ціни певного товару. Вплив усіх інших факторів виключається застереженням *ceteris paribus*, хоча ми не вважаємо їх інертними, а лише тимчасово ігноруємо їх дію. Ця наукова техніка набагато старша за саму науку; це метод, який раціональні люди використовували, свідомо чи несвідомо, з давніх часів для вирішення всіх складних проблем повсякденного життя» [33]. Цей метод також широко використовується в природничих науках. Вивчаючи фізичні або хімічні явища, фізик або хімік намагається усунути сторонні, побічні фактори в своїх експериментах, щоб дослідити природу явища в чистому вигляді. Для цього вони

використовують додаткові прилади та обладнання, реактиви тощо. В економічній науці не існує такої можливості. Сила абстракції замінює технічні засоби. У своїй уяві економіст вибудовує можливий перебіг подій, їх наслідки після тих чи інших економічних заходів, реакцію суспільства та окремих соціальних груп на прийняття чи відхилення законів, які зачіпають їхні економічні інтереси.

Метод абстракції плідно використовується для обґрунтування тієї чи іншої економічної категорії, такої як фінанси, гроші, кредит, прибуток, податок та інші.

Індукція та дедукція є широко використовуваними методами економічних досліджень. В індуктивному методі важливим є збір та накопичення фактичного та статистичного матеріалу, його правильна обробка. Системність та узагальнення такого матеріалу дозволяє простежити тенденції розвитку економічних процесів у часі та просторі, визначити закономірності, сформулювати та обґрунтувати закон, провести узагальнення та зробити теоретичні висновки і навіть розробити загальну теорію чи концепцію. Теоретичне дослідження на основі фактичного матеріалу, його обробка та систематизація називається індуктивним методом дослідження.

Використовуючи метод логічних міркувань, економіст на засадах опрацьованого ним фактичного матеріалу може зробити певні висновки про тенденції та перспективи економічного розвитку, економічні відносини в суспільстві та в різних сферах його життєдіяльності. Даний метод дозволяє спрогнозувати можливі шляхи вдосконалення економічних відносин або запобігання розвитку негативних трендів у національній економіці.

Дедуктивний метод в економічних дослідженнях протилежний індуктивному. Він передбачає рух від загальних теорій до конкретного, окремого явища чи елемента. Іншими словами, дедукція - це спосіб мислення і дослідження, який дозволяє робити висновки про можливий перебіг подій, тенденції та розвиток окремих частин цілого на основі знань про загальні закономірності розвитку певних процесів, економічної системи та її окремих сфер.

Наприклад, вивчаючи фінанси, їх економічний зміст і функції, ми приходимо до висновку, що такі ж функції виконують їх структурні елементи: державний і місцеві бюджети, фінанси підприємств і організацій, цільові та фінансові фонди, податки.

У нашому дослідженні ми використовували поєднання історичного та логічного підходів. Історичний підхід передбачає фіксацію подій і фактів у тому порядку, в якому вони відбуваються в житті. У реальному житті розвиток не завжди відбувається плавно, послідовним шляхом, від нижчих до вищих форм суспільного життя. У даному процесі трапляються відхилення і перепади. Економіст-дослідник звільняється від оцінки економічних явищ, які є результатом випадковостей прогресивного суспільного розвитку. Економічні процеси вивчаються в їх логічній послідовності - виникнення, становлення, розвиток. Саме в такій послідовності розглядаються проблеми виникнення і розвитку податкової системи в Україні. Логічний підхід до вивчення проблем не обмежується абстрактним викладом. Логічні висновки, зроблені дослідником, зіставляються з фактами, конкретно економічною дійсністю певної країни або групи країн.

Окрім цих наукових методів, податкові органи також використовують інтуїтивний підхід до встановлення податкових ставок. Він базується на аналізі податкової системи та тенденцій економічного розвитку. Але цей метод не є надійним, він не підходить для макроекономіки. Зазвичай його використовують для встановлення правил і процедур для місцевих податків і різних зборів.

Метод порівняння є популярним інструментом для економістів-дослідників. Цей метод використовується, коли необхідно порівняти рівень ефективності виробництва, використання матеріальних і сировинних ресурсів, продуктивності праці, функціонування податкової та фінансово-грошової системи в країні тощо. Порівняння різних показників дозволяє виявити резерви підвищення ефективності всієї системи або окремих її елементів, запозичити кращі методи організації виробництва і праці, використати досвід для поліпшення функціонування податкової або будь-якої іншої системи. Це особливо важливо для країни, яка здійснює перехід

від командно-адміністративної до соціально орієнтованої ринкової економіки, в якій всі елементи ринкової економіки, в тому числі і податкова система, повинні бути реформовані. Необхідність порівняння як загальнонаукового методу пізнання зумовлена тим, що ніщо в економічному житті не може бути саме по собі.

Застосування будь-якого методу дослідження ґрунтується на фактах, досвіді використання великих обсягів статистичного матеріалу. Без них неможливо виявити тенденції та закономірності економічного і соціального розвитку країни. Такі матеріали зосереджені в статистичних органах, галузевих міністерствах, в бухгалтеріях підприємств та їх об'єднань. Інформація про стан економічного розвитку та соціальні явища час від часу публікується в засобах масової інформації. Зібрані статистичні матеріали мають бути відповідним чином опрацьовані, систематизовані, максимально повно зведені в таблиці або відображені графічно. На основі опрацювання таких матеріалів можна виявити тенденції розвитку, закономірності або навіть сформулювати закон, розвинути теорію чи обґрунтувати відповідну ідею. Правильність теоретичних висновків та ідей має бути перевірена експериментом і практикою.

Результати економічного і соціального розвитку України в 90-х роках минулого століття, в перші роки XXI століття свідчать, що курс, визначений керівництвом держави в перехідний період, був помилковим, призвів до значного руйнування продуктивних сил, зубожіння населення країни і вимагає перегляду фундаментальних засад економічної та соціальної політики держави [35].

У процесі дослідження економічних явищ, зокрема, при вивченні податкових відносин, економіст використовує відповідні поняття (валовий внутрішній продукт, прибуток, податок, заробітна плата тощо), сукупність яких формує відповідний понятійно-категоріальний апарат, своєрідний інструмент дослідження. Економічні категорії - це, по суті, мова економістів, бізнесменів і всіх, хто має відношення до економіки. Економічні категорії є теоретичним вираженням відповідних економічних відносин між людьми, суб'єктами господарювання, державою та її органами в процесі

виробництва, розподілу, перерозподілу ВВП і матеріальних благ. У податковій системі такими категоріями є «податок» в цілому, «податок на прибуток», «податок на додану вартість» та інші види податків і різні види податкових зборів, «податкова ставка» тощо.

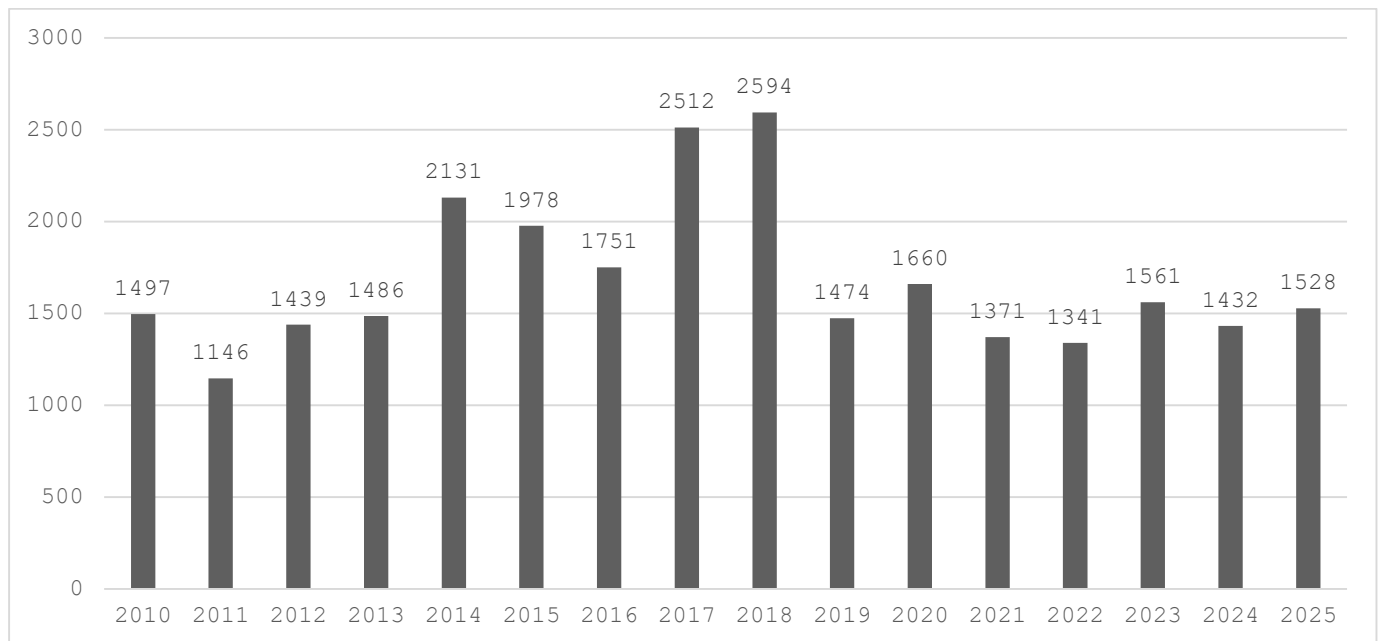
Таким чином, дослідження податків як структурного елементу економічних відносин здійснюється за допомогою використання відповідних методів, інструментів, прийомів, сукупність яких формує поняття «методологія дослідження». До цієї сукупності входять такі методи дослідження, як аналіз і синтез, індукція і дедукція, історичний, логічний і порівняльний методи, побудова економіко-математичних моделей тощо. Використання цього арсеналу або його елементів залежить як від об'єкта дослідження, так і від професійного рівня дослідника, завдань, які він ставить перед собою в процесі вивчення проблеми.

2.2. Роль великих платників податків в Україні

Одну з головних ролей у наповненні Державного бюджету України відіграють великі платники податків, навіть попри те, що їх кількість незначна у порівнянні з загальною чисельністю зареєстрованих підприємств. Щоб підтвердити це твердження, варто проаналізувати їх фіскальне значення та вплив на дохідну частину бюджету України.

Станом на 1 квітня 2024 року в Україні налічувалось 1 503 782 зареєстрованих юридичних осіб усіх форм власності [36], у той час, як, згідно з наказом Державної податкової служби України № 872 від 20.10.2023, в Реєстр великих платників податків України включено усього 1 432 підприємства (див. рис.2.1). Тобто частка великих платників податків дорівнює лише 0,10% [37].

Рисунок 2.1 — Динаміка кількості великих платників податків в Україні



**Джерело: сформовано автором на основі даних Державної податкової служби*

Здійснивши аналіз даних рис.2.1, можна зробити висновок, що кількість великих платників не є сталою. Часом коливання у кількості є значними, і сягають 40-45%. Найбільш різке зменшення кількості великих платників податків відбулось у

2018 році, у зв'язку із внесенням змін до Податкового кодексу України, згідно з якими було змінено критерії віднесення платників податків до реєстру ВПП (до 2017 року включно діяли вимоги – підприємства, якими сплачено до бюджету платежів в еквіваленті сплачено до бюджету платежів в еквіваленті 20 млн грн, або обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири квартали має становити для таких платників в еквіваленті 1 млрд грн). Також значне зменшення кількості великих платників податків відбулось у 2020-2022 роках. Ці роки вважаються кризовими, адже саме на цей період припала пандемія коронавірусу та початок повномасштабного вторгнення, що завдало негативного впливу на діяльність великого бізнесу.

Безумовно, збільшення кількості великих платників податків попри повномасштабне вторгнення та активні бойові дії є свідченням позитивної динаміки, однак, разом з тим, динамічні коливання у кількості платників у реєстрі ВПП за останні 6 років свідчать про нестабільність економічної ситуації в країні, що і не дає значній кількості підприємств на тривалий термін закріпити за собою статус великого платника податків.

У свою чергу, оцінка територіальної рівномірності розміщення (у відповідності до юридичної адреси згідно з ЄДРПОУ) великих платників податків по регіонах (рис. 2.2) показує нам дещо невтішну картину. Варто відзначити, що, як науковці так і фахівці Державної податкової служби, недооцінюють рівень регіональної диспропорції у відношенні великих платників податків. Найбільша кількість платників з Реєстру ВПП 2024 року зареєстровані у Києві (43,82%), Дніпропетровській (9,22%) та Київській (5,64%) областях. Такі фіскально-економічні диспропорції у регіональному розвитку безпосередньо впливають на формування відмінностей у показниках валового регіонального продукту на душу населення, рівні середньої заробітної плати, забезпеченості певними видами соціальних послуг тощо. Такий розрив провокує процеси міжрегіональної та міжнародної міграції, що ще більше поглиблює дисбаланс за рахунок скорочення кількості платників податків у певних регіонах.

З точки зору фіскальної політики, з першого погляду, високий рівень концентрації ВПП на конкретній території повинен гарантувати надходження до бюджету. Однак, попри заявлену політику фіскальної децентралізації, на практиці податкові надходження від великих платників податків зосереджені в державному бюджеті.

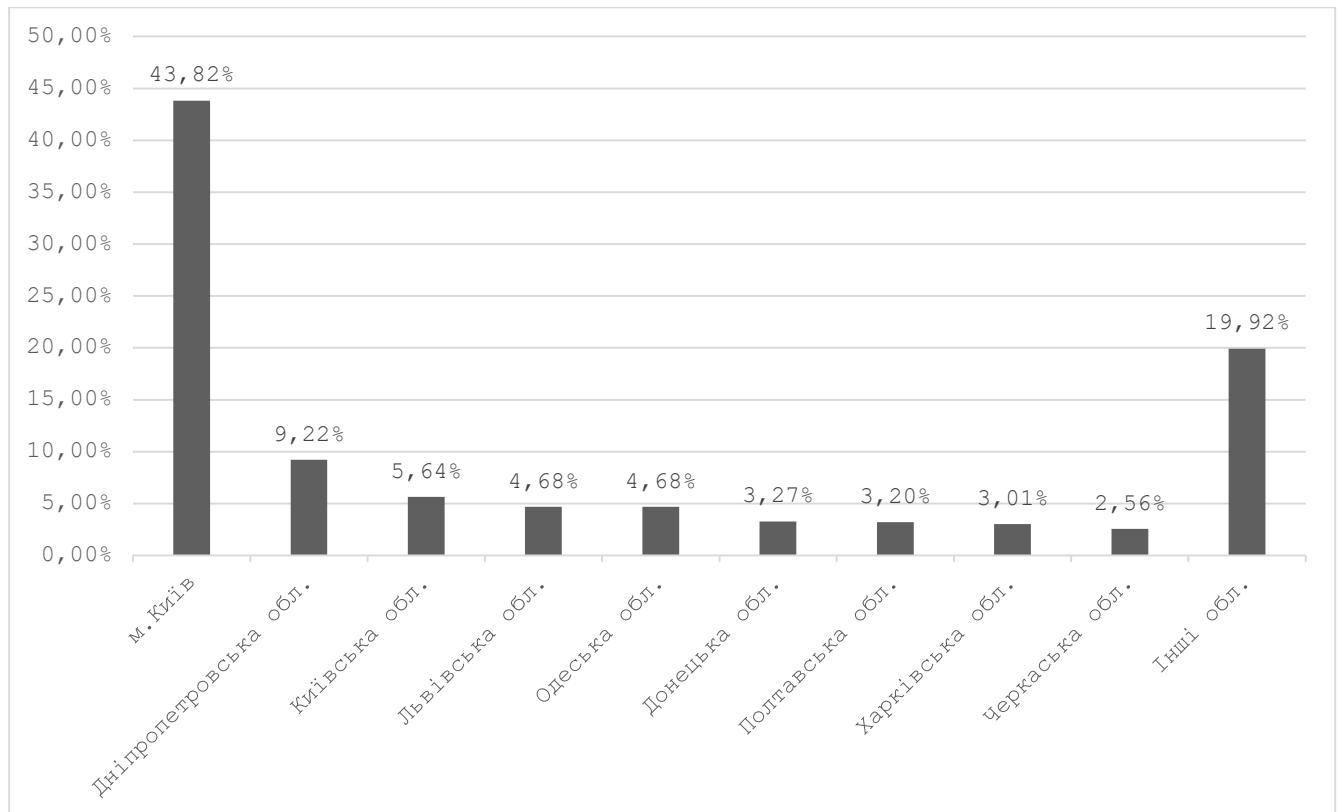


Рис. 2.2 — Розподіл великих платників податків України по областях станом на 2024 рік

**Джерело: сформовано автором на основі даних Державної податкової служби*

Разом з тим, Державний бюджет відіграє центральну роль у фінансовій системі України. Податкова складова є одним з основних джерел доходів державного бюджету та забезпечує виконання державою своїх функцій. В умовах посткризової стабілізації економіки податки відіграють ключову роль, оскільки саме через податки формується основна частина доходів Державного бюджету України, а також за їх допомогою держава здійснює перерозподіл суспільного доходу між різними категоріями населення, територіями та галузями економіки. Згідно зі статистичними

даними Державної податкової служби України, найбільша частка податкових надходжень припадає на юридичних осіб, а саме на тих, що віднесені до категорії великих платників податків. Тому дослідження їх ролі у наповненні Державного бюджету України є надзвичайно актуальним.

Питання щодо наповнення Державного бюджету України є одним з найактуальніших на сьогоднішній день, а його формування за рахунок податків є одним з головних завдань діючої податкової системи. Аналіз динаміки податкових надходжень до Державного бюджету України у 2018-2023 роках (табл. 2.1) дозволив зробити висновок, що динаміка податкових надходжень є нестабільною. Так, у період до 2021 року в Україні спостерігався стабільний рівень податкових надходжень до Державного бюджету України, що становив близько 85% усіх доходів бюджету. Однак, у період 2022-2023 років питома вага податкових надходжень у дохідній частині бюджету різко скоротилась. На таке різке скорочення вплинуло два фактори: а) запровадження численних податкових та митних пільг у зв'язку з посиленням військової агресії Росії на території України з метою підтримки представників бізнесу та населення; б) збільшення частки надходжень від Європейського Союзу, урядів іноземних держав та міжнародних організацій у дохідній частині Державного бюджету України [38].

Таблиця 2.1 – Частка податкових надходжень Державного бюджету України в 2018-2023 роках (%) [38]

Рік	Податкові надходження, у т.ч.:	податок на додану вартість	податок на прибуток	податок на доходи фізичних осіб	акцизний податок	збори за використання природних ресурсів	податки на міжнародну торгівлю	місцеві податки	інші податкові надходження
2018	83,29	37,97	10,77	23,3	13,45	5,08	2,75	6,19	0,49
2019	82,98	35,31	10,97	25,73	12,88	4,86	2,81	6,87	0,57
2020	82,57	35,24	10,43	25,95	13,54	5,02	2,68	6,66	0,48
2021	87,46	36,89	11,27	24,05	12,41	6,14	2,63	6,18	0,43
2022	61,16	34,77	9,72	31,32	8,59	7,01	1,95	6,28	0,36
2023	52,77	34,07	9,72	30,3	13	4,05	2,48	6,11	0,27

Слід зазначити, що протягом досліджуваного періоду найбільшу частку податкових надходжень займали податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств та акцизний податок.

Варто зазначити, що надмірна фіскальна спрямованість вітчизняної податкової політики стала одним із факторів сповільнення ділової активності в Україні, що спричинило додатковий негативний тиск на динаміку ВВП, промислового виробництва та інвестицій. Збереження докризового рівня соціальних стандартів фінансувалося за рахунок виділення до бюджету різними способами додаткових фінансових ресурсів, що значно поглибило негативні економічні тенденції. У цьому контексті перед урядом постає важливе завдання: забезпечити реалізацію стимулюючого потенціалу податкової політики з одночасним збереженням її фіскальної ефективності у забезпеченні фінансових ресурсів держави [39].

Здійснивши аналіз даних рисунку 2.3, можна побачити, що частка податкових надходжень від великих платників податків у податкових надходженнях Зведеного бюджету держави за досліджуваний період коливається від 28% до 47,85% з середнім значенням 37,9%, що є досить високим показником, що, в свою чергу, підтверджує високу фіскальну роль великих платників податків. Відповідно до наведених статистичних показників можна зробити висновок, що 0,10% підприємств України формують майже 40% податкових надходжень бюджету країни в умовах війни. Водночас, порівняно з 2021 роком, у 2022-2023 роках частка доходів від ВПП зменшується. Це пов'язано з впливом кризових явищ, зумовлених введенням воєнного стану та активними бойовими діями в окремих областях України, а також збереженням ракетних загроз по всій країні, які призвели до складнощів у виробництві та зменшення надходжень до бюджету.

Рисунок 2.3. – Фіскальна значимість великих платників податків (млрд.грн.)



**Джерело: сформовано автором на основі даних Державної податкової служби*

За період дії воєнного стану було змінено податкову систему та податкове законодавство, що також вплинуло на формування податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів. Зокрема, станом на березень 2022 року Верховна Рада ухвалила два закони, які відтермінували сплату податків та подання звітності, наклали мораторій на всі види податкових перевірок та звільнили від відповідальності тих, хто не сплатив податки вчасно [40].

2.3. Державні підприємства як великі платники податків

В Україні найбільшим власником активів є держава. Потреба в змінах в управлінні фінансовими ресурсами державних підприємств назріла давно, адже саме цей сектор української економіки залишається практично незмінним з 1991 року.

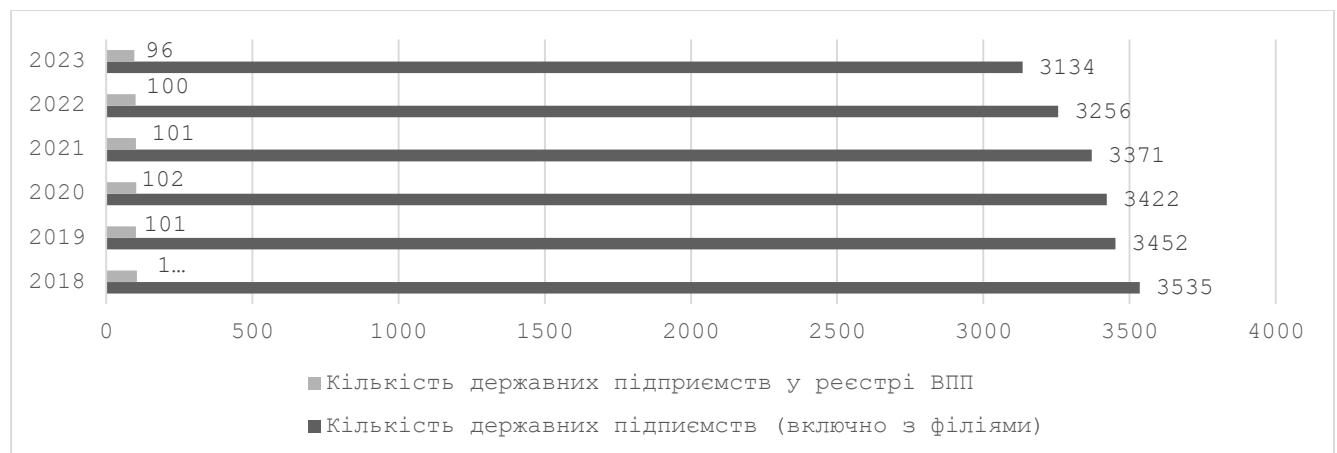
Варто зазначити, що державним вважається підприємство, що діє на основі державної власності, або підприємство, у статутному капіталі якого частка державної власності становить 50 і більше відсотків [41].

Недостатній рівень прозорості ведення фінансової діяльності та звітності, незадовільний операційний та фінансовий результат, а також суттєві недоліки в системі організації корпоративного фінансового менеджменту державних підприємств – це не вичерпний перелік проблем, які Україні необхідно вирішити шляхом впровадження ґрунтовних перетворень. Разом з тим, певна кількість державних підприємств регулярно потрапляє до переліку великих платників податків.

В Україні функціонує понад 80 суб'єктів управління державним сектором економіки. Суб'єктам управління державним майном підпорядковуються більш ніж 3 000 підприємств різних організаційно-правових форм. При цьому переважна кількість підприємств є збитковими і є одним з потенційних джерел фіскальних ризиків. Через недостатню якість механізмів контролю та низький рівень прозорості діяльність державних підприємств є джерелом корупційних ризиків та втрат для держави.

Здійснюючи аналіз загальної кількості державних підприємств (див. рис.2.4), можна також побачити, що у 2022-2023 роках їхня кількість зменшилася на 237 ДП, або на 5,6% від загального портфеля державних підприємств. Варто зауважити, що це число не є остаточним, оскільки не включає щонайменше 14 000 підприємств, що належать місцевій владі, щодо яких немає достовірної статистики.

Рисунок 2.4 – Динаміка кількості державних підприємств та частки з них великих платників податків



**Джерело: сформовано автором на основі даних Державної податкової служби*

Разом з тим, аналізуючи Єдиний реєстр об'єктів державної власності можна відзначити також кілька особливостей. По-перше, виходячи з назв, станом за 2023 рік щонайменше 2 445 (78%) з 3 134 підприємств зареєстровані як державні унітарні підприємства [42].

Водночас, Фонд державного майна України (ФДМУ), на який і покладено обов'язки щодо ведення Єдиного реєстру, опублікував лише назви державних підприємств у переліку за 2022-2023 рік, на відміну від даних, опублікованих за 2021 рік, що також містили таку інформацію, як організаційно-правова форма, код ЄДРПОУ, юридичну адресу, основний КВЕД, показники фінансової звітності та правовий статус. Подібні обмеження опублікованих даних можуть бути пов'язані з міркуваннями безпеки у воєнний час, особливо коли йдеться про розкриття конкретних місцезнаходжень державних підприємств [43].

При цьому кількість державних підприємств, що перебувають у Реєстрі великих платників податків (див. рис.2.4) хоч і є відносно сталою, та при цьому є мізерною від загальної кількості державних підприємств. Якщо ж ми порівнюватимемо їх кількість із загальною кількістю ВПП у досліджуваному періоді (див. рис.2.1), то ми побачимо, що господарські товариства, у статутному капіталі яких є корпоративні права держави становлять усього лише близько 8% усіх великих платників.

Діяльність державних і комунальних підприємств, а також суб'єктів господарювання, у статутному капіталі яких є майно, що належить державі, Автономній Республіці Крим або комунальній власності, незалежно від мети та спрямованості їх діяльності, комерційної чи некомерційної, є господарською діяльністю. Вони класифікуються як публічні (державні та комунальні) юридичні особи - юридичні особи публічного права, створені в адміністративному порядку в установленому законодавчими актами порядку для реалізації публічної мети [44, с. 143].

Стаття 167 Цивільного кодексу України називає юридичні особи публічного права « державними підприємствами», вказуючи, що метою їх створення є

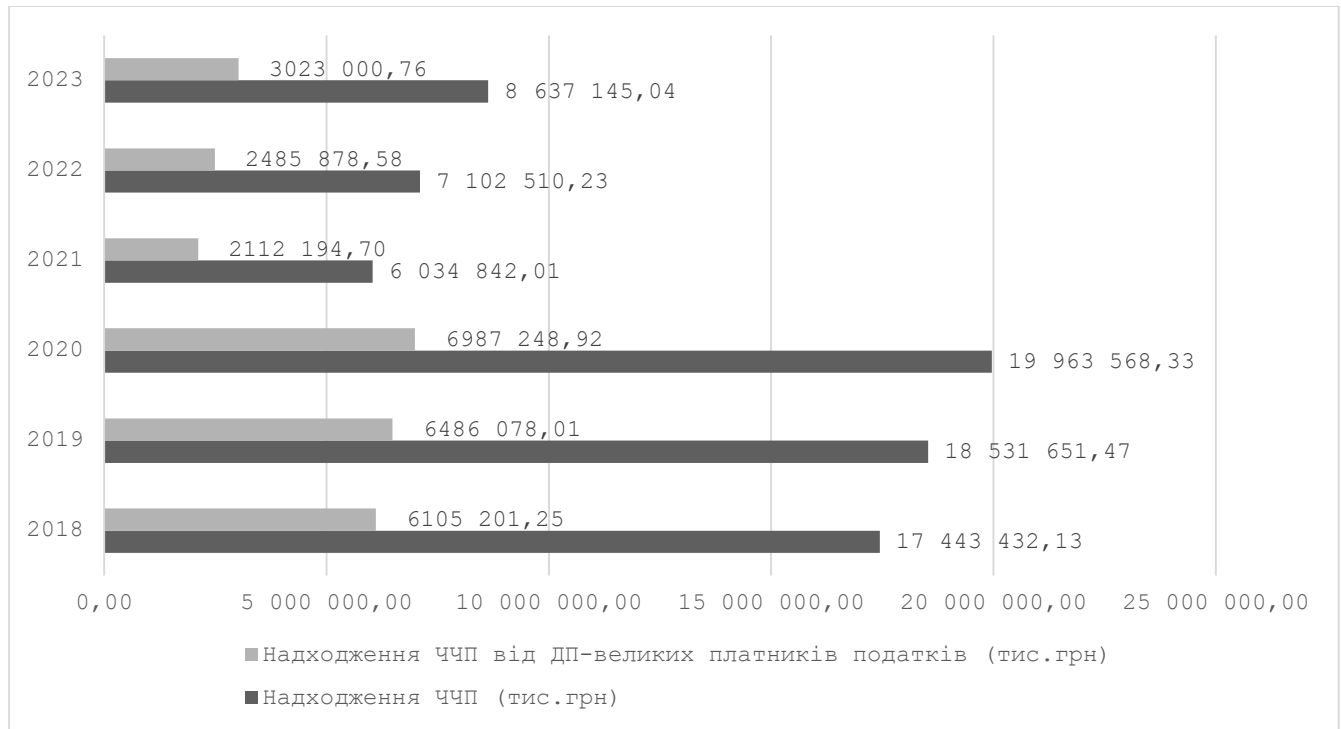
задоволення суспільних інтересів шляхом здійснення певних видів господарської діяльності. Відповідно до частини 2 статті 81 Цивільного кодексу України, «юридична особа публічного права створюється розпорядчим актом Президента України, органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим або органу місцевого самоврядування» [45]. На додаток до цього положення, стаття 73 Господарський кодексу України передбачає, що державне унітарне підприємство створюється в розпорядчому порядку компетентним органом державної влади на базі відокремленої частки державної власності, як правило, без поділу її на частки, і входить до сфери його управління [11].

Згідно зі статтею 63 Господарського кодексу України, унітарне підприємство створюється одним засновником, який насамперед затверджує статут і розподіляє доходи [11]. Державні підприємства є унітарними підприємствами (ч. 4 ст. 63 Господарського кодексу України) [11], оскільки лише підприємство, що перебуває у повній державній власності, визнається державним підприємством.

Державне підприємство – це підприємство, яке повністю належить державі. Водночас, унітарні державні підприємства можуть бути комерційними (зокрема, в їхніх статутах може бути зазначено, що вони є комерційними державними підприємствами, економічно самостійними державними підприємствами чи організаціями, або комерційними), але не завжди.

Незважаючи на певні особливості створення державних підприємств, їх оподаткування відбувається за загальними принципами. Так, переважна більшість з них має право на певні податкові пільги (залежно від виду діяльності та галузі), однак це не впливає на систему їх оподаткування. Разом з тим, тільки господарські організації, власником яких частково або повністю є держава мають сплачувати до державного бюджету частину чистого прибутку (доходу), у тому числі у вигляді дивідендів на державну частку, що є чималою складовою дохідної частини Державного бюджету України (див.рис.2.5).

Рисунок 2.5 – Динаміка надходжень до бюджету України сплачених державними підприємствами Частини чистого прибутку (доходу)



**Джерело: сформовано автором на основі даних Державної податкової служби*

Так, ч. 2 ст. 142 Господарського кодексу України визначає, що «держава може впливати на вибір напрямів та обсягів використання прибутку (доходу) суб'єктів господарювання шляхом застосування законодавства, податків, податкових пільг та економічних санкцій відповідно до закону». Відповідно до частин 2 та 4 статті 57 Господарського кодексу України, установчі документи суб'єктів господарювання повинні містити положення про розподіл прибутку та збитків, але тільки якщо інше не передбачено законом [11]. Таким спеціальним законом, що регулює розподіл чистого прибутку (доходу) державних підприємств та підприємств, корпоративні права яких належать державі, є Закон від 21 вересня 2006 року. Закон України «Про управління об'єктами державної власності» № 185-V від 7 вересня, 21 вересня 2007 року (далі - Закон № 185) [46].

Вищезгаданий Закон № 185 окремо визначає порядок відрахування частки прибутку (доходу) державних підприємств, зокрема у статті 11¹ [46]. Платниками частини чистого прибутку (доходу)/дивідендів на державну частку є:

- державні унітарні підприємства та їх об'єднання;
- господарські організації з державною часткою у статутному капіталі;
- господарські товариства, 50 і більше відсотків акцій (часток, паїв) яких належить господарським товариствам, державна частка у статутному капіталі яких становить 100 відсотків, у тому числі дочірні підприємства;
- державні банки.

Перш за все, слід зазначити, що, за загальним правилом, ч. 1 ст. 11¹ Закону № 185 встановлює обов'язок державних підприємств та їх об'єднань відраховувати до Державного бюджету України не менше 30% свого чистого прибутку (доходу) у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України [46]. Зокрема, Постановою Кабінету Міністрів України № 138 від 23 лютого 2011 року затверджено Порядком відрахування до державного бюджету частки чистого прибутку (доходу) українськими державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями (далі - Порядок № 138) [47]. Однак цей загальний порядок не поширюється на окремі державні підприємства, для яких спеціальними законами передбачено особливий порядок визначення чистого прибутку (доходу) та його частки, що підлягає сплаті до Державного бюджету України, зокрема.

Винятками у цьому правилі, стосовно яких в спеціальних законах закріплено особливий порядок визначення ними чистого доходу (прибутку) та його частки є:

- державні енергетичні підприємства, які сплачують частку чистого прибутку (доходу), зменшену на суму цільових коштів, отриманих у складі тарифу і спрямованих на реалізацію інвестиційних проєктів, визначених Кабінетом Міністрів України, та суму повернення кредитів, залучених (у складі тарифу) для фінансування капітальних інвестицій у будівництво. Так, частка чистого прибутку (доходу) Державного підприємства «Національна атомна

енергогенеруюча компанія “Енергоатом” за результатами його фінансово-господарської діяльності, що підлягає відрахуванню, становить 30 % за умови спрямування ним 50 % чистого прибутку (доходу) від своєї діяльності на виконання інвестиційної програми [47];

- відрахування частки чистого прибутку (доходу) державних підприємств електроенергетики, які фінансуються за рахунок кошторису, затвердженого Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг, здійснюються виходячи із суми перевищення кошторисних доходів, фактично отриманих протягом звітного періоду, над кошторисними витратами, фактично здійсненими протягом звітного періоду (абз. 1 п. 2 ч. 1 ст. 11-1 Закону № 185) [47];
- особливості визначення прибутку, що підлягає розподілу Національним банком України, та перерахування його частини до Державного бюджету України визначені у статті 5-1 Закону України «Про Національний банк України» [48]. Так, відповідно до Закону України «Про Національний банк України», Національний банк України є центральним банком України (стаття 2); має статутний капітал, який є власністю держави (стаття 3); є економічно самостійною установою, юридичною особою, має відокремлене майно, що є власністю держави і закріплене за ним на праві господарського відання (стаття 4). Це свідчить про те, що він є юридичною особою публічного права та відповідає ознакам державного унітарного підприємства. Водночас він є спеціальним центральним органом державного управління, правовий статус, завдання, функції, повноваження і принципи організації якого визначаються Конституцією України, Законом України «Про Національний банк України» та іншими законами України (стаття 3) [48].

Повністю звільнені від сплати частини чистого прибутку (доходу), наступні державні підприємства:

- державне підприємство обслуговування повітряного руху України «Украерорух» відповідно до ч. 1 ст. 11¹ Закону № 185 [46] та Закону України «Про приєднання України до Багатосторонньої угоди про сплату маршрутних зборів» [49], п. 1 Порядку № 138 [48];
- державні підприємства із забезпечення функціонування дипломатичних представництв та консульських установ іноземних держав, представництв міжнародних міжурядових організацій в Україні Державного управління справами [46];
- державні підприємства «Міжнародний дитячий центр «Артек» і «Український дитячий центр «Молода гвардія» [46].

Так, пунктом 1 Порядку № 138 передбачено, що частка чистого прибутку (доходу), що підлягає сплаті до державного бюджету державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями за відповідний період, визначається відповідно до:

1. обсягу чистого прибутку (доходу), розрахованого згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку як підсумок суми чистого фінансового результату (прибутку);
2. суми капіталу в дооцінках, яка підлягає перенесенню до нерозподіленого прибутку;
3. з урахуванням того, що до такого підсумку також може бути включена частка нерозподіленого прибутку або невикористаних фондів, утворених внаслідок розподілу прибутку в обсязі, визначеному рішенням органу управління, за наявності фінансових ресурсів у підприємства, за результатами фінансово-господарської діяльності починаючи з 1 січня 2019 р. у розмірі 90 відсотків, з 1 січня 2020 р. - у розмірі 80 відсотків.

Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення корпоративного управління» від 22.02.2024 р. №3587-IX було внесено зміни до Закону №185 [49].

Державні підприємства зобов'язані сплачувати дивіденди до державного бюджету не пізніше 1 липня року, наступного за звітним, а також подавати консолідовану фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством. Вони зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством, а також розподіляти консолідований прибуток не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним, за рішенням загальних зборів акціонерів на підставі результатів фінансово-господарської діяльності, відображених у консолідованій річній фінансовій звітності, підтвердженої висновком незалежного аудитора.

Також, Кабінетом Міністрів України прийнято постанову від 09 лютого 2024 року №129 «Про затвердження базового нормативу відрахування частки прибутку, що спрямовується на виплату дивідендів за результатами фінансово-господарської діяльності у 2023 році господарських товариств, у статутному капіталі яких є корпоративні права держави» (далі - Постанова №129) [50].

Так, для господарських товариств, у статутному капіталі яких є корпоративні права держави, а також господарських товариств, 50 і більше відсотків акцій (часток) яких належать господарським товариствам, частка держави в яких становить 100 відсотків, у тому числі дочірніх підприємств, базовий норматив відрахування визначено у розмірі 80 відсотків.

Також пунктом 1 Постанови №129 встановлений базовий норматив відрахування частки прибутку, що спрямовується на виплату дивідендів за результатами фінансово-господарської діяльності у 2023 році індивідуально для окремих господарських товариств, зокрема для:

- Акціонерного товариства «Державний ощадний банк України» та приватного акціонерного товариства «Українська фінансова житлова компанія» встановлений базовий норматив відрахування у розмірі 30 відсотків;
- Акціонерного товариства «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України» базовий норматив - 95 відсотків [50].

Водночас положеннями пункту 1 Постанови № 129 для окремих господарських товариств визначено умови, при дотриманні яких вони зможуть застосувати базовий норматив у зменшеному розмірі при виплаті дивідендів до бюджету, а саме для:

- Публічного акціонерного товариства «Укрнафта» у розмірі 30 відсотків (за умови спрямування 50 відсотків чистого прибутку на фінансування капітальних інвестицій, затверджених у фінансовому плані на 2024 рік);
- Приватного акціонерного товариства «Українське Дунайське пароплавство» у розмірі 30 відсотків (за умови спрямування 50 відсотків чистого прибутку на оновлення флоту та розвиток виробничих потужностей Кілійського суднобудівельно-судноремонтного заводу);
- Акціонерного товариства «Українська залізниця» у розмірі 50 відсотків (за умови спрямування 30 відсотків чистого прибутку на фінансування капітальних інвестицій, затверджених у консолідованому фінансовому плані на 2024 рік, реконструкцію критичної залізничної інфраструктури та оновлення рухомого складу);
- Приватного акціонерного товариства «Укргідроенерго» у розмірі 50 відсотків (за умови спрямування 30 відсотків чистого прибутку на фінансування відновлення зруйнованого та пошкодженого майна внаслідок ракетних ударів, будівництва захисних споруд, протидронового захисту, виконання інших інженерно-технічних заходів для протидії агресії Російської Федерації) [50].

Отже, у разі невиконання визначених умов такі господарські товариства за результатами фінансово-господарської діяльності у 2023 році мають спрямувати на виплату дивідендів до державного бюджету 80 відсотків чистого прибутку.

Крім того, пунктом 6 Постанови № 129 рекомендовано суб'єктам господарювання (крім державних банків, за винятком акціонерного товариства «Державний ощадний банк України») перерахувати до державного бюджету авансовим внеском до 29 лютого 2024 року не менше 50% річної суми дивідендів, а з урахуванням базового нормативу, встановленого пунктом І цієї Постанови, - виходячи з розміру прибутку,

розрахованого за результатами прогнозованого фінансово-господарської діяльності на 2023 рік (крім публічного акціонерного товариства «Укрнафта», якому рекомендується сплатити не менше ніж 3,9 млрд. грн).

Слід також зазначити, що пп. 57.1 п. 57.1 ст. 57 Податкового кодексу України передбачено, що у разі прийняття рішення про виплату дивідендів платник податку на прибуток підприємств – емітент прав юридичної особи, на які нараховуються дивіденди, зобов'язаний здійснити зазначені виплати власнику прав такої юридичної особи незалежно від того, чи є оподатковуваний прибуток, розрахований за правилами, встановленими ст. 137 ПКУ.

Згідно з п. п. 57.1 прим. 1.2 п. 57.1 прим. 1 ст. 57ПКУ, крім випадків, передбачених п. п. 57.1 прим. 13 п. 57.1 прим. 1 ст. 57 ПКУ, емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток.

Сума попередньо сплачених протягом податкового (звітного) періоду авансових внесків з податку на прибуток під час виплати дивідендів підлягає зарахуванню у зменшення нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток, задекларованого у податковій декларації за такий податковий (звітний) період.

Також платники податку на прибуток, які виплачують дивіденди на державну частку мають заповнити та подати додаток АВ до податкової декларації з податку на прибуток підприємства.

У додатку АВ показують суму виплачених дивідендів і розраховують суму дивідендного авансового внеску, який слід було сплатити у звітному періоді до бюджету до або одночасно з виплатою дивідендів.

Детальніше щодо порядку розрахунку авансового внеску з податку на прибуток при виплаті дивідендів та його відображення в податковій звітності можна ознайомитись в листі ДПС від 05.03.2024 № 6165/7/99-00-04-03-02-07.

Однак, незважаючи на таке специфічне додаткове податкове навантаження на державні підприємства, вони також є додатковим джерелом потенційних фіскальних

ризиків, що не завжди враховуються при плануванні Державного бюджету України. До прикладу, у держбюджеті на 2023 рік не було враховано десятки мільярдів гривень, що виділялись на компенсацію тарифів на газ та електроенергію, а також потенційні збитки державних банків та виплати гарантованих державою боргів.

До числа таких ризиків відносяться:

1. Кредит Державної продовольчо-зернової корпорації перед Ексімбанком Китайської Народної Республіки. 17 грудня 2022 року Кабінетом Міністрів було затверджено державні гарантії для погашення кредиту ДПЗКУ перед Експортно-імпортним банком Китаю на суму 1,5 млрд доларів США [51].

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів, держава зобов'язується забезпечити погашення кредиту та відсотків за ним, але з відстрочкою та капіталізацією нарахованих відсотків.

Разом з тим компанія постійно зазнає збитків, тому цілком ймовірно, що після закінчення пільгового періоду Україна буде змушена виконати свої зобов'язання як гаранта і погасити китайський борг з держбюджету. За інформацією міністерства, компанія погашає частину кредиту кожні півроку. Станом на 21 січня 2022 року компанія сплатила лише \$8,8 млн з \$96,4 млн, які мала сплатити. Решту грошей, завдяки державній гарантії, мало виплатити Міністерство фінансів.

2. Ризики додаткових витрат на докапіталізацію державних банків. Економічна нестабільність, спровокована російською агресією, також може суттєво вплинути на зростання обсягу витрат на підтримку банків держсектору внаслідок реалізації кредитного ризику

Через повномасштабне вторгнення чимала кількість застав за кредитами була знищено чи різною мірою пошкоджена, а платоспроможність позичальників знизилася. Згідно з оцінками Національного банку України, частка непрацюючих кредитів може зрости на 30% від загального кредитного портфелю банківської системи.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

3.1. Проблеми оподаткування великих платників податків

Саме податки є ключовим елементом у реалізації розподільчої функції фінансів та одним з основних джерел формування дохідної частини державного бюджету. Варто зазначити, що проблеми оподаткування великих платників податків корелюють із вже існуючими проблемами чинної податкової системи та податкової політики в Україні. З іншого ж боку, зважена та обґрунтована з наукової точки зору податкова політика в частині впровадження пільг чи преференцій в оподаткуванні, зокрема, великих платників податків є суттєвим регулюючим чинником господарської діяльності в усіх сферах національної економіки [52].

Один з найвідчутніших проявів таких недоліків – неузгодженість податкового законодавства. З практики розвинених країн нам відомо, що стабільність та ефективність податкової системи підтримується, зокрема, стабільною законодавчою базою та чітким механізмом справляння податків. Для України цей принцип є актуальним. Безумовно, у тих кризових умовах, в яких наша економіка функціонує роками, уряд та ДПС намагаються бути максимально гнучкими та підлаштовувати законодавство до реалій сьогодення. Однак, загальна тенденція до частих реформ та законодавчих змін упродовж десятиліть негативно впливали та продовжують впливати на економічне життя держави та великих платників податків зокрема.

Яскравим прикладом методологічної неузгодженості податкового законодавства з іншими нормативно-правовими актами, що створюють колізії в оподаткуванні є питання щодо відносно нової групи великих платників податків в Україні – грального бізнесу.

Як відомо, в Україні з прийняттям Закону «Про державне регулювання діяльності щодо організації та проведення азартних ігор» [53] у липні 2020 року стартувала реформа грального бізнесу та випуску та проведення лотерей. До цього в країні 11 років існував мораторій на гральний бізнес. Водночас нелегальний сегмент грального бізнесу успішно функціонував і не приносив жодних надходжень до бюджету. У вересні 2020 року Кабінет Міністрів ухвалив постанову про створення Комісії з регулювання азартних ігор та лотерей (КРАІЛ). Відповідно до закону, Комісія здійснює реалізацію державної політики у сфері азартних ігор.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо підтримки діяльності, пов'язаної із захистом людського життя на морі відповідно до міжнародних договорів України» № 3325-IX від 10 серпня 2023 року передбачено певні уточнення щодо оподаткування суб'єктів господарювання у сфері організації та проведення азартних ігор [54]. Зміни набрали чинності 03.09.2023 року.

Зміни були спрямовані на приведення формулювань, що стосуються діяльності грального бізнесу, у відповідність до ЗУ «Про державне регулювання діяльності щодо організації та проведення азартних ігор» № 768-IX, який визначає правові засади державного регулювання господарської діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор.

Згідно з п. 134.1 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств, що підлягає оподаткуванню згідно з п. 141.5 цього Кодексу, зокрема, є:

- дохід організаторів азартних ігор, отриманий від діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор, крім доходу, отриманого від організації та проведення азартних ігор у залах гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю;
- дохід, отриманий від організації та проведення азартних ігор у залах гральних автоматів.

Нормами пп. 141.5.1 ПКУ встановлено, що суб'єкти, які здійснюють діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор, одночасно з податком на прибуток за ставкою, визначеною у п. 136.1 ПКУ, сплачують податок на дохід за ставками, визначеними у п. п. 136.4.1, 136.4.2 ПКУ.

Податок на прибуток, що справляється з суб'єкта господарювання, який організовує та проводить азартні ігри, за ставками, визначеними підпунктами 136.4.1, 136.4.2, не компенсує різницю та не зменшує фінансовий результат до оподаткування такого суб'єкта господарювання.

Але найбільші проблеми виникають саме у порядку нарахування податкових різниць, що є обов'язковими для великих платників податків, а також у питаннях що стосуються визначення об'єкта оподаткування. В питаннях ведення податкового обліку державні лотереї та гральний бізнес спираються не тільки на податкове законодавство, а й на Закон України «Про державні лотереї» [55] та вищезазначений Закон «Про державне регулювання діяльності щодо організації та проведення азартних ігор» [53]. Саме вони визначають питання формування призового фонду, його зарахування до податкових різниць, виплат вигреш гравцю та їх вплив на визначення об'єкта оподаткування. Головна проблема виникає під час проведення як камеральних, так і фактичних перевірок таких великих платників, оскільки кожен платник трактує чинне законодавство по-різному.

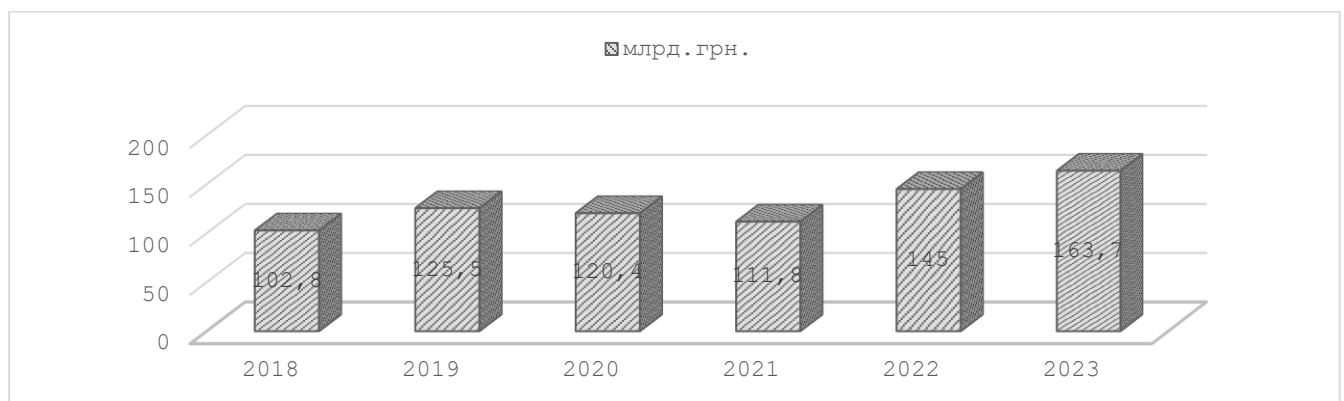
Так, відповідно до пп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, презюмується правомірність рішень саме платника податків [16]. Фактично вищезазначене правило надає платнику податків право розсуду в тому випадку, коли норми права не встановлюють однозначного алгоритму поведінки. За такої ситуації платник податків за власним

розсудом може обрати найбільш оптимальний для нього алгоритм поведінки. Положення пп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України в певній мірі є колізійною нормою, яка опосередковано встановлює в тому числі й правило подолання колізій у податковому правозастосуванні.

Оскільки за більш як 4 роки періоду легальної діяльності організаторів азартних ігор не було розроблено та опубліковано жодних методологічних рекомендацій, які б уніфікували підхід до бухгалтерського та податкового обліку таких платників податків проблема залишається актуальною.

Також варто звернути увагу на наявність проблеми існуючого податкового боргу. Проведемо аналіз статистики загального податкового боргу за останні 6 років.

Рисунок 2.6 - Динаміка податкового боргу за 2018 – 2023 роки, млрд. грн*



**Джерело: сформовано автором на основі даних Державної податкової служби*

Згідно з графіком, загальна сума податкового боргу в Україні зростає з 2018 року, а найбільший приріст спостерігається у 2022 році, коли сума боргу збільшилася на 29,7%. Таке стрімке зростання пов'язане з впливом військової агресії на всю українську економіку. У 2020 році темп росту податкового боргу сповільнився. Порівняно з попереднім роком у 2021 році сума податкового боргу зменшилася на 4,1%.

При цьому частка податкового боргу великих платників податків у структурі загального боргу становить близько 40-45%. До прикладу, у 2022 році ЦМУ ДПС по роботі з великими платниками податків повідомляло, що податковий борг великих

платників податків становив 34,2 млрд гривень, тоді як на початок 2024 року він становив 56,4 млрд гривень, тобто збільшився на 63,9%.

Податковий борг – це втрати бюджету, які можуть зумовити скорочення фінансування соціальних та економічних програм. Податковий борг відображає низький фінансовий потенціал платників податків, а також неефективність існуючої системи контролю за сплатою податкових зобов'язань. Необхідно розробити більш конкретні законодавчі положення для чіткого визначення податкових правопорушень. Також потребує уточнення порядок застосування адміністративної відповідальності до посадових осіб підприємств щодо несвоєчасного подання податкової звітності, несвоєчасне подання платіжних доручень на сплату податкового зобов'язання та несвоєчасного нарахування податкових зобов'язань фінансовими агентами відповідно до положень Кодексу України про адміністративні правопорушення [56]. Слід багаторазово збільшити розміри штрафів та пені, а також забезпечити справедливі судові процедури накладення стягнень. Корупція є ще однією перешкодою у боротьбі з ухиленням від сплати податків. Для вирішення цієї проблеми також необхідно розробити та поступово впроваджувати комплексні заходи. Україна вже досягла певного прогресу в боротьбі з цими негативними явищами, але багато чого ще належить зробити. Міжнародний досвід може бути використаний для розробки освітніх програм та підвищення податкової обізнаності населення.

Також актуальним проблемним питанням для української економіки є реформування існуючої податкової системи в частині зменшення податкового навантаження на тих великих платників податків, хто стабільно сплачує податки та інвестує у виробництво. Перш за все, слід скоротити кількість податків, оскільки податкове законодавство переобтяжене ними. З іншого боку, слід полегшити податкове навантаження.

У 2020 році Міністерство фінансів України розробило концепцію впровадження електронних перевірок платників податків відповідно до пункту 2 Меморандуму про взаєморозуміння між Україною як позичальником та Європейським Союзом як

кредитором щодо отримання Україною макрофінансової допомоги [57]. Метою цього документа є перехід на якісно новий рівень контрольно-перевірочної роботи, що базується на таких принципах: а) превентивності – своєчасне та оперативне виявлення помилок у нарахуванні податкових зобов'язань платників податків; б) результативності – підвищення ефективності та точності відбору платників податків та операцій для податкових перевірок; в) автоматизації – використання спеціалізованого програмного забезпечення для проведення аналізу; г) ризикоорієнтованості – зосередження уваги на перевірці операцій, що становлять ризик

Для реалізації цієї концепції з 2021 року великі платники податків зобов'язані подавати на запит контролюючого органу стандартний файл перевірки (SAF-T UA) та проводити його аналіз за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення. Правовою основою для цього є зміни до податкового законодавства. Зокрема, відповідно до частини 2 статті 85 Податкового кодексу України, платник податків зобов'язаний надати посадовим особам контролюючих органів усі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки, у повному обсязі [16]. Такий обов'язок виникає у платника податків з моменту початку перевірки. Водночас, на вимогу контролюючого органу великий платник податків також зобов'язаний подати засобами електронного зв'язку в електронній формі відповідно до вимог Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» [58] та «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» [59] копії таких створених ним документів в електронній формі з питань обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку та інших документів у термін не більше двох робочих днів. Порядок, форма та структура подання документів великих платників податків на підставі такого запиту регулюються Наказом Міністерства фінансів України № 561 від 15 вересня 2020 року «Про внесення змін до Порядку подання в електронному вигляді документів великих

платників податків при проведенні документальної перевірки» [60]. Цим порядком передбачено, що електронні документи (інформація) великих платників податків подаються у форматі XML у вигляді стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA), який являє собою електронний файл зі стандартизованою структурою, що містить дані, експортовані з системи первинного обліку, про наявність та стан активів, власного капіталу та зобов'язань, а також інформацію про зміни у фінансово-господарському стані суб'єкта господарювання за певний період часу (п. 3.2 Розділу III, п. 3.2 Наказу № 561) [60]. Наступним кроком у розвитку ініціативи електронного аудиту, після прийняття відповідних змін до податкового законодавства України, є покладення обов'язку надавати цей документ на всіх великих платників податків з 1 січня 2025 року, а на всіх платників ПДВ - з 1 січня 2027 року.

Також, цьогоріч стартував експериментальний проєкт Міністерства фінансів та Державної податкової служби «Територія високого рівня податкової довіри», яким передбачено створення більш сприятливих та лояльних умов податкового обліку для підприємств, що потраплять до Переліку платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства [61]. Головна мета цього проєкту – запровадження ризик-орієнтованого підходу до податкового контролю, що передбачає мінімальний рівень податкового контролю для платників з високим рівнем дотримання податкового законодавства та зосередження роботи податкового органу на платниках з підвищеним ризиком порушення податкового законодавства. Робота комплаєнс-менеджерів вибудована за принципами комплексного супроводження платника, що базується на досвіді роботи МУ ДПС по роботі з великими платниками податків. Наразі передбачається, що проєкт діятиме на період дії воєнного стану в Україні, однак, якщо буде відслідковуватись позитивна динаміка таких інституційних змін, то не виключено, що проєкт буде продовжено й після завершення війни.

Поява нових електронних сервісів дає можливість суттєво вдосконалити та підвищити ефективність контрольно-перевірочної роботи щодо великих платників податків, спростити процедури декларування та сплати податків і зборів, надання

платникам податків консультацій. Україна, як європейсько-орієнтована країна, не стоїть осторонь, адже курс на діджиталізацію податкових органів передбачений у низці міжнародних проектів.

3.2. Зарубіжний досвід оподаткування великих платників податків

Оскільки великі підприємства забезпечують значні обсяги податкових надходжень до бюджету, в Україні та світі приділяється значна увага розвитку системи оподаткування та підтримки великих платників податків. Метою дослідження зарубіжного досвіду оподаткування великого бізнесу є порівняння вітчизняних практик із міжнародними, та оцінка потенціалу використання певних практик в Україні.

Ідентифікація великих платників податків почала поширюватися у світі після запровадження сегментованої системи оподаткування. Одними з перших сегментувати платників податків з метою здійснення якісного податкового контролю почали Австралія, Велика Британія та Сполучені Штати Америки. Основою для розробки такої системи стало усвідомлення того, що кожна з груп має власні специфічні особливості, характерні риси роботи і, отже, їх діяльність пов'язана з різними видами ризиків [61].

Аналіз практики зарубіжних країн в оподаткуванні ВПП показує, що в кожній країні застосовуються різні критерії. Зазвичай це набір або комбінація критеріїв, причому компанія повинна відповідати декільком з них (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Критерії великих платників податків країн світу*

Країна	Критерії визначення великих платників податків
Канада	Валові річні доходи перевищують \$250 млн (канадських доларів)
Данія	Критерії: а) Річний обіг понад 3 млрд датських крон; або б) компанії з більш ніж 250 працівниками або в) компанії з обсягом операцій з асоційованими компаніями понад 10 млн датських крон
Німеччина	Обіг понад 6 500 000 євро або прибуток понад 250 000 євро
Греція	Міжрегіональні аудитні центри (I.A.Cs) для великих компаній з оборотом понад 9 млн євро.
Японія	Критерії: а) Корпорації з капіталом 100 мільйонів єн або більше, б) Усі іноземні корпорації та спеціальний податок на споживання рахунки національних і префектурних (тобто провінційних) державних органів
Угорщина	Податкова спроможність
Ізраїль	Компанії з оборотом понад 50 млн NIS (новий Ізраїльський шекель) і всі компанії, що котируються на біржі.
Франція	Критерії: а) Компанії з обігом без ПДВ або валових активів понад 400 млн євро; б) Компанії, які прямо або опосередковано пов'язані через зв'язок, висхідний або спадний, більш ніж на 50%, з компанією, яка відповідає наведеним вище критеріям.
Литва	Компанії з розміром доходу – понад 300 000 євро, та кількість найманих працівників – від 10 і більше осіб.

*Джерело: сформовано автором на основі даних [62]

У більшості країн існують чіткі критерії відбору великих платників податків. До прикладу, у Великій Британії великих платників податків визначають за кількістю працівників (понад 250) та розміром обороту (понад 30 млн фунтів стерлінгів), а в Австралії великим платником податків є компанія з річним оборотом понад 250 млн доларів США. Цікавою також є угорська практика: великі платники податків визначаються на основі їх податкового потенціалу, тоді як критерії відбору великих платників податків більше пов'язані з сумою сплачених податків. Така система гарантує, що до переліку великих платників податків відбираються лише платники податків з високим податковим потенціалом [63].

У переважній більшості країн для відбору великих платників податків використовуються наступні показники:

1) розмір активів;

- 2) валовий обсяг продажів;
- 3) загальна сума податків, сплачених протягом року;
- 4) кількість найманих працівників.

До переліку великих платників податків також часто включають компанії у важливих галузях, таких як банківська сфера, страхування, підприємства паливно-енергетичного комплексу тощо. У деяких країнах великими платниками податків вважаються транснаціональні корпорації або компанії з іноземним капіталом.

У низці країн відповідальність за оподаткування заможних фізичних осіб (HNWIs) також покладено на окремі підрозділи податкової служби, які займаються великими платниками податків, визнаючи, що переважна більшість таких платників податків мають прямі зв'язки з великими корпоративними платниками податків [44].

Таблиця 3.2 - Податкові органи, що мають окремі підрозділи оподаткування заможних фізичних осіб*

Країна	Критерії, що застосовуються для визначення високозабезпечених осіб (HNWIs)
Великобританія	Розмір чистих активів не менше 20 мільйонів фунтів стерлінгів
Австралія	Резиденти Австралії, які фактично володіють у різних формах активами на суму понад 30 мільйонів доларів США
Ірландія	Фізичні особи з чистими активами на суму понад 50 мільйонів євро, а також нерезиденти, що мають значний економічний інтерес в державі
Іспанія	Особи з доходом понад 1 мільйон євро або власними активами на суму понад 10 мільйонів євро, а також ті, хто є тісно пов'язаним з великими юридичними особами, можуть бути віднесені генеральним до центрального офісу великих платників податків для моніторингу.
Франція	Фізична особа-платники податків із загальним доходом понад 762 000 євро, має валові активи на суму понад 6,9 млн євро, а також платники податків, які претендують на резидентство в іншій країні, щодо яких підтверджена валова вартість активів у Франції та вона перевищує 1 мільйон євро

*Джерело: сформовано автором на основі даних [62]

Наразі в Україні фізичні особи не включені до переліку великих платників податків, але така практика може бути дуже ефективною і забезпечити додаткові надходження до бюджету. За основу критеріїв відбору фізичних осіб можна було б

взяти приклад Ірландії, а також визначити реальний для України пороговий обсяг активів. Для забезпечення оподаткування та контролю за такими платниками податків у міжрегіональних управліннях слід створити окреме галузеве управління по роботі з фізичними особами.

У 2023 році 12 374 особи подали декларації на суму понад 1 млн грн, таким чином їхня кількість зросла на 16% у порівнянні з 2022 роком. Це той сегмент фізичних осіб, які теоретично могли б стати великими платниками податків і сплачувати податки за вищими (прогресивними) ставками [64].

Для більш детального аналізу зарубіжного досвіду ми обрали країни з різним рівнем економічного розвитку та рівнем життя: Канаду та Литву. Канада – представник країн з розвиненою економікою, достатнім рівнем життя населення та високим рівнем розвиненості технологій.

Розглядаючи історію становлення підприємництва, і як наслідку – створення великого бізнесу, у Канаді важливо пам'ятати один факт – ця країна не одне століття була колонією Британської Імперії, і досі залишається умовним домініоном Королівства. Яким би не було ставлення до такого роду політичної та територіальної залежності Канада завдячує своїм розвитком саме Великобританії, адже саме ця країна задавала тенденції їхнього економічного, політичного, технічного та соціального розвитку.

Важливим кроком у трансформації канадської виробничої сфери стала одна визначна подія – Гордон Макгрегор поїхав до США, щоб зустрітися з Генрі Фордом, для того щоб домовитись про створення канадської компанії Ford Motor Company. До 1920 року компанія створила дочірні компанії в багатьох колоніях Британської імперії та домінувала на канадському автомобільному ринку з 60-відсотковою часткою, піднявши Гордона МакГрегора до статусу магната.

З початку двадцять першого століття спостерігалось зниження кількості нових фірм, цілком ймовірно, через альтернативні можливості, підвищення мінімальної

заробітної плати та покращення умов ринку праці. У 2018-2021 роках було створено 44 800 нових підприємств [65].

На кінець 2023 року найбільші сектори ВВП становили нерухомість, виробництво, будівництво, фінанси та охорона здоров'я. ІТ сфера є одним із тих секторів, який має найвищі шанси на величезне зростання, враховуючи поштовх інновацій у Четвертій промисловій революції. Варто також звернути увагу на зростання ІТ-компаній в Канаді, яке подвоїлося до майже 700 між 2015 і 2023 роками. У 2019 році в технологічному секторі було створено 60 000 нових робочих місць [66].

Варто зазначити, що і у Канаді, і у Литві законодавчо розмежовані поняття «великий бізнес» та «великий платник податків». За визначенням законодавства Канади великий бізнес – це компанії у яких 500 і більше найманих працівників.

Станом на грудень 2023 року в Канаді налічувалося 1,21 мільйона підприємств-роботодавців. З них 1,19 мільйона (97,9%) були малими підприємствами, 22 700 (1,9%) - середніми, а 2 868 (0,2%) - великими.

Станом на 2024 рік у малому бізнесі Канади було зайнято 8,2 мільйона осіб, або 67,7% від загальної кількості приватної робочої сили. Для порівняння, у середньому бізнесі було зайнято 2,5 мільйона осіб (20,4% приватної робочої сили), а у великому бізнесі - 1,4 мільйона осіб (11,8% приватної робочої сили).

У 2023-2024 роках малі підприємства забезпечили 69,0% чистої зміни зайнятості у приватному секторі, яка збільшилася приблизно на 494 300 робочих місць. Середній бізнес забезпечив 17,4% цієї чистої зміни зайнятості, а великий бізнес - 13,7% [67].

Критеріїв великого платника податків у Канаді визначено усього 2, але компанія повинна одночасно підпадати під обидва, а саме: а) валовий річний дохід підприємства повинен становити понад 250 млн канадських доларів; б) сума сплачених підприємством непрямих податків за рік повинна становити не менше 100 млн канадських доларів [68].

Литва – гарний представник пост-соціалістичних країн з економікою, що розвивається. Будучи довго позбавленою операційної та фінансової свободи, відновлення незалежності Литви породило підприємницький бум.

За перші три роки незалежності литовці заснували понад 100 000 нових компаній; жоден наступний рік не приніс такої високої концентрації нових підприємств. Безсумнівно, багато з цих підприємств не змогли вижити, але бум показав, як підприємницький потенціал, який довго пригнічувався радянськими заборонами, зміг зберегтися.

Перша епоха цієї еволюції була дуже суперечливою. Нові підприємства швидко зайняли ринок необхідних продуктів і послуг, але злочинність процвітала, проникаючи в корпоративний світ і скомпрометувавши імідж сучасного бізнесмена. У литовців сформувалося негативне ставлення до бізнесменів як до людей, які шукають лише егоїстичних інтересів, ухиляються від податків і руйнують мрії співробітників. Ця хаотична та агресивна комерційна ера тривала до 1998 року.

До світової фінансової кризи економіка Литви переживала дуже швидке зростання, що призвело до бульбашки ринку нерухомості. На щастя, цей період також був надзвичайно успішним для бізнесу, що дозволило компаніям створити міцну фінансову основу. Тому, коли почалася економічна криза 2008 року, багато компаній виявили, що ефективно контролюють фінансові та операційні ресурси, здатні запобігти до 80 відсотків боргів, які могли б виникнути через втрату обігу. Безсумнівно, ряд компаній, не лише будівельних, потрапили в пастку економічної бульбашки, безвідповідально позичаючи та надлишково інвестуючи, і не вижили [69].

У Литві ж визначними факторами для класифікації бізнесу як великого є розмір доходу – понад 300 000 євро, та кількість найманих працівників – від 10 і більше осіб [70]. У порівнянні із вимогами Канади це може здатись мізерним, однак враховуючи розмір і кількість населення, можна зробити висновок про адекватність таких вимог.

Аналогічно до вимог до великого бізнесу, критерії ВПП тут теж різняться. У цих країнах різні податкові системи, відповідно, різні вимоги для визнання платника

податків великим [68]. Ключовими показниками для віднесення платника податків до категорії великих згідно литовського податкового законодавства є: а) обсяг річного обороту не менше 60 мільйонів литів (національна валюта Литви); б) кількість найманих працівників – не менше 15 осіб.

Податки в Канаді та Литві, як і в будь-якій іншій країні, мають важливе значення, оскільки з них формується бюджет, з якого йдуть виплати на роботу уряду, різних служб, включаючи армію, поліцію і систему охорони здоров'я, підтримку всієї господарської системи в належному порядку, і т. д.

Важливо відзначити – у жодній з досліджуваних держав немає відокремленого підрозділу по роботі з великими платниками податків, так як в Україні.

Більшість податків у Литві адмініструється Державною податковою інспекцією, за винятком податків на соціальне страхування та медичне страхування, які адмініструються Правлінням Фонду державного соціального страхування, і тарифів, які адмініструються Департаментом митниці. Митна служба також адмініструє частину податку на додану вартість та акцизів, якщо вони стосуються імпортованих та експортованих товарів [71].

Податкові системи обраних країн не мають особливих видів податків для великого бізнесу. Великі платники цих країн сплачують загальноприйняті податки для підприємств, так як і в Україні (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 - Податки, які сплачує великий бізнес в Канаді та Литві*

Канада	Литва
Федеральний податок на прибуток підприємств – 38%	Податок на прибуток підприємств – 15%
Податок на приріст капіталу – 13%	Податок на доходи нерезидента – 10%
Податок на прибуток від корпоративних інвестицій – 8-24%	Податок на додану вартість – 21%
Податки на товари і послуги (Harmonized Sales Tax) – федеральна частина – 5%, провінційна частина 6-8%	Податок на доходи фізичних осіб – від 20% до 32%
Податок на власність (об'єкти нерухомості) – 1% від поточної вартості	Податок на дохід від дивідендів – 15%

Федеральний податок на особистий дохід (Personal Income Tax): 15% – на перші 45 917 доларів доходу; 20.5% – на суму понад 45 917 доларів доходу; 26% – на суму понад 91 832 доларів доходу; 29% – на суму понад 142 354 доларів; 33% – на суму понад 202 802 доларів;	Акцизний податок: алкоголь – 5-9% тютюнові вироби – 6-11% паливо – 5-7%
	Внески на соціальне страхування – 19,5-22,5%

**Джерело: складено на основі [66, 68, 70, 71]*

Податок на прибуток підприємств стягується з литовських компаній, компаній, які працюють у Литві через постійне представництво, та компаній-нерезидентів. Великі платники оподатковуються за ставкою 15%. Ставка 10% застосовується до процентних доходів і роялті, що виплачуються компаніям-нерезидентам. Некомерційні організації, соціальні підприємства, підприємства, що займаються морськими перевезеннями чи іншою діяльністю, можуть оподатковуватись на іншій основі. Звільнення від участі поширюється на дивіденди, сплачені/отримані від близьких компаній, і приріст капіталу від акцій близьких компаній, як визначено законом [72].

Податок на додану вартість стягується з товарів і послуг, які відповідно до закону підлягають оподаткуванню ПДВ. ПДВ у Литві є частиною системи податку на додану вартість Європейського Союзу .

Стандартна ставка ПДВ у Литві становить 21%. Певні товари та послуги підпадають під дію знижених ставок ПДВ у розмірі 9% (більшість книг, періодичних видань та послуг з перевезення пасажирів), 5% (наприклад, ліки, медичне обладнання, обладнання для інвалідів тощо) та 0% (міжнародні перевезення). Деякі товари та послуги звільняються від ПДВ (наприклад, фінансові послуги) [73].

Основна ставка податку на доходи від найму становить 20%, а вища ставка – 32%. Дохід від дивідендів оподатковується за ставкою 15%. Для інших видів доходу ставка податку змінюється. Пороги коригуються щороку на основі середньої

заробітної плати по країні , а загальні ставки також можуть залежати від особистих обставин (кількість дітей, пільги по інвалідності тощо) [74].

Внески до фонду соціального страхування сплачуються з доходів від найму. Вони сплачуються Правлінню Державного фонду соціального страхування. Вони складаються з двох основних податків: державного соціального страхування і обов'язкового медичного страхування. Як правило, усі громадяни та постійні мешканці країни зобов'язані сплачувати внески на обов'язкове медичне страхування [74].

Станом на 2023 рік внески працівників утримуються із заробітної плати за ставкою 19,5%-22,5% залежно від обраних внесків до різних рівнів пенсійного фонду . Це включає 6,98% податку на обов'язкове медичне страхування. Внески роботодавця зазвичай становлять 1,77%, але можуть змінюватися (0,14%-2,49%) залежно від типу зайнятості, галузі, виду діяльності тощо [74].

Акцизи в Литві застосовуються до імпортованих або місцевих вироблених і проданих продуктів:

- алкогольні напої та проміжна алкогольна продукція;
- тютюнові вироби;
- енергетичні продукти, включаючи автомобільне паливо, паливо для опалення та електроенергію;

Ставки акцизного податку встановлюються законом і часто змінюються відповідно до мінімальних податкових ставок, які вимагаються Європейським Союзом, а також з міркувань місцевого бюджету та суспільних інтересів, оскільки податок значно поповнює національний бюджет, тоді як багато продуктів оподатковуються (тобто алкогольні та тютюнові вироби) мають негативний вплив на здоров'я населення.

Закон про адміністрування податків встановлює перелік із 25 податків, які стягуються з великих платників в Литві. Крім податків, зазначених вище, вони

включають податки на нерухоме майно та землю, природні ресурси, забруднення, лотереї та азартні ігри.

У Канаді ж діє багаторівнева система збору податків. При цьому головним збирачем податків є держава в особі Федерального міністерства, яке відповідає за збір податків (Canada Revenue Agency (CRA)), яка відповідає за основний приплив грошових коштів та їх розподіл. Потім йдуть провінції, які мають свою (додаткову) систему оподаткування, з якої формується провінційний бюджет, спрямований на вирішення провінційних потреб. Потім йдуть міські муніципалітети, які отримують кошти за рахунок різних зборів, тарифів і податків на власність [64].

До компетенції провінції входить збір таких податків, як:

- Corporations Tax,
- Debt Retirement Charge,
- Employer Health Tax,
- Fuel Tax,
- Gasoline Tax,
- Gross Revenue Charge,
- Harmonized Sales Tax,
- Land Transfer Tax,
- Mining Tax,
- Personal Income Tax,
- Provincial Land Tax,
- Provincial Sales Tax і ще з десяток інших.

Ставка корпоративного податку відрізняється залежно від доходу корпорації, місця її роботи, послуг і джерел доходу. Базова ставка федерального податку на прибуток великих підприємств становить 38%, з федеральною податковою пільгою у розмірі до 10%, залишається ефективна ставка корпоративного податку для загальних корпорацій у середньому на рівні 30% [75].

Приріст капіталу означає будь-який прибуток, отриманий від продажу капіталу або пасивних активів, включаючи підприємства, акції, частки, гудвіл і землю. Приріст капіталу має бути включений до задекларованого оподатковуваного доходу корпорації. Однак лише половина (50%) приросту капіталу корпорації повинна бути включена до доходу. Це відомо як коефіцієнт включення приросту капіталу. Така частка оподатковується за ставкою у 13%, і на цю суму також зменшується корпоративний податок на прибуток.

Інвестиційний прибуток у Канаді для корпорацій може приймати різні форми. В першу чергу інвестиційний дохід складається з доходу від власності, включаючи оренду, відсотки, дивіденди, приріст капіталу та роялті. Інвестиційний дохід не пов'язаний безпосередньо з активним основним доходом корпорації та зазвичай відомий як пасивний дохід. Залежно від розміру корпорації та її діяльності дохід від інвестицій може становити значну частину загального доходу фірми. На сьогодні федеральна ставка податку становить 8,6%, а муніципальні коливаються від 8% до 16% [75].

У Канаді діє прогресивна шкала податків, тобто чим вище прибуток, тим вище відсоток податку (розрахунки наведені у таблиці 3.3). При цьому якщо сума доходу менше, ніж 11,635 доларів, то федеральні податки не справляються взагалі [76].

У Канаді продавані товари і послуги оподатковуються — як федеральними, так і провінційними. У провінції Онтаріо діє єдиний податок на продаж Harmonized Sales Tax (HST). Він складається з федеральної частини (5%) і провінційної частини (8%), і який застосовується як до товарів, так і послуг.

Аналогічні єдині податки також діють в більшості інших канадських провінцій.

З цим пов'язана одна особливість канадської торгової системи, яку потрібно знати приїжджають до Канади. Всі ціни в магазинах вказані до додавання до них податку на продаж. Тобто до тієї ціни, що вказана на ціннику, потрібно додати суму, що йде на сплату податку HST. Наприклад, якщо в магазині Торонто на якийсь товар вказана ціна \$100 доларів, то на касі ви повинні заплатити за цей товар \$113 доларів.

Уся нерухома власність в Канаді є об'єктом оподаткування. Кожен власник нерухомості раз на рік платить податок на належну йому власність. Жителі апартamentів (тобто орендованих квартир у дохідних будинків) сплачують податок на власність через оплату оренди квартири (податок на власність включений у вартість оренди апартамента).

Розмір податку на власність визначається місцевим муніципалітетом, виходячи з ряду факторів, головними з яких є потреба даного муніципалітету в грошових коштах для розвитку або підтримки в належному порядку місцевої інфраструктури, загальної вартості житлового фонду у даному регіоні, та вартості кожного з об'єктів нерухомості, що знаходиться в даному муніципалітеті.

Отже, провівши аналіз великих платників податків у Канаді та Литві можна зробити цікаві висновки.

По-перше, ці дві країни мають значні відмінності у цьому питанні. Це й не дивно, адже державний адміністративний поділ, форма управління та рівень розвитку у цих держав абсолютно різні. У певних аспектах Канада робить кроки далеко попереду Литви, однак це і не дивно, бо Литва відносно молода країна.

Якщо ж ми порівнюватимемо ці дві країни не тільки між собою, а й з Україною, то і тут є відмінності. Одна з перших різниць – в Україні є окремий підрозділ ДПС, що обслуговує великих платників – це міжрегіональні управління. Друга відмінність – це сплачувані великими платниками податки, їх обсяги та спрямованість до бюджету.

Важливо також відмітити, що в Україні ототожнюють поняття великого бізнесу та великого платника податків, але у Канаді та Литві це два різні поняття, в першу чергу тому, що у цих країнах до великих платників відносять не лише бізнес, а й фізичних осіб.

Спираючись на досвід оподаткування великого бізнесу в Канаді та Литві, Україна могла б удосконалити систему відбору підприємств до реєстру ВПП, оскільки критерії в досліджуваних країнах охоплюють ширший спектр показників і є більш

чіткими, ніж в Україні. Також заслуговує на увагу практика інших країн, таких як Угорщина, Ірландія та інші.

Однією з найважливіших пропозицій є включення до переліку великих платників податків осіб з високими статками. Така зміна може збільшити податкові надходження до державного бюджету, а також сприятиме боротьбі з тіньовою економікою та зменшенню обсягів приховування доходів.

3.3. Шляхи удосконалення оподаткування великих платників податків

Проведене дослідження засвідчило значимість великих платників податків для економічного та соціального розвитку країни. Питання оподаткування великих платників податків, як і в будь-якій іншій сфері, потребує постійного вдосконалення. Метою такого покращення є оптимізація процесу оподаткування та зміцнення ролі великих платників податків в Україні.

Передусім, на цьому шляху важливо подолати та вирішити існуючі проблеми. Тому здійснений критичний огляд наукових досліджень за обраною темою, а також детальний аналіз показників ефективності дає змогу окреслити ключові проблеми, які були виявлені під час проведення дослідження.

Так, зокрема, проблемою є питання щодо визначення критеріїв визначення великих платників податків. Для української системи характерний доволі обмежений перелік критеріїв, що призводить до труднощів у процесі формування реєстрів великих платників податку на прибуток підприємств. Проблема визначення відповідних критеріїв часто призводить до включення до переліку великих платників податків платників з низьким податковим потенціалом. Навіть фахівці Рахункової палати неодноразово виявляли недоліки у веденні податкового обліку великих платників податків, оскільки виявляли на обліку у міжрегіональних управліннях

платників, що не відповідали критеріям ВПП. Це ще один факт, що підтверджує необхідність переглянути не тільки критерії як такі, а й оптимізувати процес відбору платників до Реєстру ВПП [77].

Для того, щоб знайти рішення виявленої проблеми, ми пропонуємо скористатися практичним досвідом зарубіжних країн у розробці критеріїв. Як показує міжнародна практика, ефективнішими є ширші критерії, які фокусуються не лише на обороті та сплаті податків, а й на певних ключових для економіки видах господарської діяльності чи на структурі капіталу підприємства (до прикладу, державні підприємства чи підприємства з іноземним капіталом). На нашу думку, при формуванні Реєстру ВПП варто враховувати також рівень податкової ефективності платника податків та його здатність гарантувати постійні податкові надходження до бюджету. Як зазначалося вище, включення заможних громадян до переліку великих платників податків є важливим і корисним досвідом, а напрацювання іноземних партнерів також можуть бути використані як база для розбудови системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні. Цю ідею, зокрема, в своїх роботах розвиває і Пислиця А. В., з чим можна ознайомитись в її роботі «Тенденції оподаткування великого бізнесу та заможних громадян в Україні та в світі» [78].

Не можна ігнорувати і таку проблему, як податковий борг, і питання уникнення від сплати податкових зобов'язань великими платниками податків. Обидві ці проблеми спричинені недосконалим податковим законодавством та надміру м'якими штрафними санкціями. Попри постійне вдосконалення системи контролю податкових органів за діяльністю платників податків, ці питання залишаються досі без вирішення. Необхідно вдосконалити чинне податкове законодавство, зокрема, збільшивши розміри штрафів та пені, а також посиливши санкції за ухилення від сплати податків. Наразі розміри таких штрафних санкцій є досить незначними і не мають достатньо ефективного карального ефекту. З покращенням політичної ситуації та стабілізацією економічних умов слід запроваджувати більш жорсткі заходи, оскільки з початку

повномасштабного вторгнення уряд ухвалив низку законопроектів, що передбачають пільговий податковий режим для підтримки бізнесу.

Окремі автори вважають, що вирішення проблем оподаткування повинно проходити за такою схемою: покращення та вдосконалення законодавчого забезпечення системи оподаткування завдяки доповненню окремих положень Податкового кодексу України. Система штрафів і санкцій повинна бути сформована та, щоб несвоєчасна сплата податків була зовсім не вигідна платникам; забезпечення рівного розподілу податкового навантаження, якого можна дійти тільки за допомогою більш детальнішої диференціації ставки податку; вдосконалення існуючих пільг, запропонованих для платників податків та збереження їх тільки в соціальній сфері, громадських організаціях інвалідів та агропромисловому виробництві [79].

Вказані вище напрямки вирішення проблем у сфері оподаткування великих платників податків допоможуть стимулювати та підтримувати підприємницьку, а також інвестиційну активність, що сприятиме економічному зростанню національної економіки в цілому.

Чинне українське законодавство містить багато неузгодженостей та прогалин. Не є винятком і податкове законодавство, яке характеризується, зокрема, юридичною перевантаженістю та постійними змінами, через що платники податків не можуть бути впевненими у стабільності та передбачуваності податкового законодавства. Вважається, що чим простіше податкове законодавство, тим легше досягти узгодженості. Тому в сучасному ліберально-демократичному світі ефективність і справедливість оподаткування багато в чому залежать від простоти податкового законодавства, яке відображає реальні інтереси суспільства [80].

Найбільш ефективний діалог і взаємодія між усіма сторонами податкового процесу відбувається тоді, коли існують чіткі правові норми, які передбачають усі можливі способи діалогу. Водночас слід уникати спірних ситуацій між контролюючими органами та платниками податків, адже це може стати на заваді ефективному формуванню та розвитку якісних податкових правовідносин. Такий

підхід зменшує можливості ухилення від сплати податків і забезпечує належне виконання всіма сторонами своїх обов'язків та гарантує реалізацію їхніх прав.

В частині проблем надмірного навантаження за рахунок контрольно-перевірочних заходів тих великих платників податків, які сумлінно виконують свої податкові обов'язки, Україна вже зробила певні зрушення, зокрема в рамках Програми EU4PFM [81].

Існує також певне занепокоєння щодо так званого «білого бізнесу», що формується в рамках експериментального проєкту ДПС. Традиційно «білий бізнес» - це компанія, яка не ухиляється від сплати податків, має найманих працівників та виплачує офіційну заробітну плату.

Однак було б неправильно вважати, що ті великі платники податків, чи інші підприємства, які не входять до переліку платників податків, що добровільно дотримуються податкового законодавства, не є «білим бізнесом».

Зрозуміло, що, до прикладу, низка державних підприємств з переліку ВПП, не зможуть відповідати критеріям податкової ефективності не тому, що вони не є «білим бізнесом», а через низьку прибутковість своєї діяльності.

Однак, враховуючи, що український бізнес зараз як ніколи потребує державної підтримки, можна вітати будь-яку ініціативу, спрямовану на це.

Таким чином, незважаючи на військові дії в Україні, діджиталізація оподаткування великих платників податків прискорилося і стала основою для низки реформ, які, в свою чергу, підвищують ефективність роботи контролюючих органів та збережуть їхню інституційну спроможність. Основними напрямками, які потребують подальших законодавчих дій для вдосконалення процедури електронного аудиту, є: обов'язковість електронного обліку для всіх великих платників податків; дотримання встановлених технічних вимог та специфікацій щодо підготовки та подання стандартного аудиторського файлу, строків, процедур його опрацювання та використання результатів такого опрацювання; розробка технічної специфікації та опису технічних вимог до стандартного аудиторського файлу [57].

ВИСНОВКИ

Українське податкове законодавство розрізняє поняття «велике підприємство» та «великий платник податків». Тому не можна прирівнювати ці категорії, оскільки для їх розмежування використовуються різні критерії.

Великі підприємства визначаються або за балансовою вартістю активів, або за обсягом чистого доходу від реалізації продукції та чисельністю працівників, або за обсягом річного доходу та чисельністю працівників.

Критерії відбору великих платників податків викладені в Податковому кодексі України. Так, великим платником податків є підприємство, яке досягло відповідного рівня показників за 4 послідовні звітні періоди, а саме: сума доходу від усіх видів діяльності перевищує еквівалент 50 млн євро або загальна сума податків, зборів, платежів, сплачених до Державного бюджету України, перевищує еквівалент 1,5 млн євро [16].

Досліджено критерії відбору великих платників податків в інших країнах. За результатами аналізу було зроблено такі висновки: критерії відбору великих платників податків у різних країнах відрізняються. Зазвичай це поєднання критеріїв, і компанія повинна відповідати декільком з них. Аналіз канадської та литовської податкових систем показує, що литовська податкова практика більше відповідає українській податковій системі та системі супроводу великих платників податків в рамках чинного податкового законодавства.

Як показує досвід країн з перехідною економікою, виділення великих платників податків в окрему категорію та створення спеціалізованих податкових служб для їх обслуговування дало поштовх до проривних реформ, які згодом будуть поширені на інших платників податків.

Кількість великих платників податків постійно змінюється як через зміну критеріїв, так і через нестабільну економічну ситуацію. Хоча, незважаючи на складну

економічну та геополітичну ситуації, кількість великих платників має тенденцію до збільшення, що є позитивним фактором розвитку.

Великі платники податків відіграють важливу роль у наповненні бюджету України, незважаючи на їхню невелику частку в кількості зареєстрованих компаній. Станом на 2024 рік до реєстру великих платників податків в Україні включено 1 561 компанію. Водночас, загальна кількість зареєстрованих юридичних осіб в Україні у 2024 році становитиме 1 464 953 компанії. Це означає, що частка великих платників податків становить лише 0,10%. Однак, незважаючи на те, що частка великих платників податків у загальній кількості підприємств в Україні становить лише 0,11%, ця категорія платників податків відіграє важливу фінансову роль як для своїх регіонів, так і для країни в цілому. Великі платники податків забезпечують третину податкових надходжень до державного бюджету України.

Найбільша кількість великих платників податків зареєстрована у м. Києві - 43,82% від загальної кількості платників податків та 684 платники податків. Це пов'язано з тим, що в столиці зосереджена політична та економічна активність країни, що робить процес централізації великих бізнес-структур у Києві закономірним. Майже всі суб'єкти господарювання, які ведуть активну фінансово-господарську діяльність та мають широку регіональну структуру по всій Україні, мають свої головні офіси в столиці.

Дослідження виявило низку проблем, які перешкоджають ефективному функціонуванню та розширенню прав і можливостей великих платників податків. Основними проблемами є: недосконалість критеріїв визначення великих платників податків; проблема податкового боргу; мінімізація податкових зобов'язань платниками податків; неузгодженість методології та практики оподаткування на прикладі окремих груп великих платників податків. Детально проаналізовано проблему податкового боргу та проблему формулювання критеріїв ВПП. Розглянуто можливі шляхи вирішення цих проблем та сформульовано пропозиції щодо посилення ролі великих платників податків.

Для подолання зазначених проблем було запропоновано низку заходів, у тому числі:

- доповнення критеріїв визначення великих платників податків, фокусуючись на податковій декларації платника податків та його здатності генерувати стабільні податкові надходження;
- збільшення штрафних санкцій та посилення відповідальності за ухилення від сплати податків;
- включення до переліку великих платників податків фізичних осіб з високими статками;
- запровадження прогресивної ставки податку для великих платників податків;
- коригування методологічних засад оподаткування великих платників податків шляхом удосконалення та внесення змін до чинного податкового законодавства
- зменшення податкового навантаження на великих платників податків, які сумлінно виконують свої податкові зобов'язання, шляхом обмеження кількості контрольно-перевірочних заходів, що застосовуються до них
- розширення діджиталізації оподаткування для великих платників податків.

Найбільш результативний процес взаємодії та співробітництва між усіма сторонами податкового процесу відбувається за наявності чітких правових норм, які передбачають усі можливі способи діалогу. Водночас слід уникати суперечок між податковими органами та платниками податків, оскільки це перешкоджає ефективному процесу оподаткування. Такий підхід зменшує можливість ухилення від сплати податків і гарантує, що всі сторони належним чином виконують свої обов'язки та реалізують свої права.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Пислиця А. В. Підходи до визначення ефективності великих платників податків. Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання: зб. матер. III Всеукраїнської науково-практичної конференції, 19-21 лютого 2015 р. Кременчук, 2015. С. 139-141.
2. Литвиненко О.О., Пислиця А.В., Славкова А.А. Оподаткування великого бізнесу: досвід Австрії та Румунії. *Фінанси України*. 2023. № 11. С. 69-85. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2023.11.069>
3. Ватаманюк О. С. Супроводження великих платників податків та його вдосконалення в Україні : дис. канд. ек. наук : 08.00.08. Гроші, фінанси і кредит. Київ, 2016. 165 с.
4. 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. Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України, 2011, 18 с.
5. Мельник В. М. Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії: Автореф. дис. ... д-ра екон. наук. Державна установа «Інститут економіки та прогнозування НАН України», 2007. 31 с.
6. Лещух І.В. Податковий контроль великих платників податків: іноземний досвід та вітчизняна практика. *Фінанси та оподаткування*. 2014. №1 (63).
7. О. М. Тимченко, А. В. Пислиця. Облік і контроль у системі адміністрування ПДВ: взаємозв'язок, напрями вдосконалення. *Фінанси України*. 2007. № 8. С. 91–99.
8. Сибірянська Ю. В., Пислиця А. В. Особливості територіального та галузевого розподілу великих платників податків в Україні. Наукові праці НДФІ : наук. зб. / Н.-д. фін. ін-т. Київ, 2016. № 3 (76). С. 1–15.

9. С. М. Шуляренко, І. С. Ковова. Податкове навантаження: підходи до визначення та їх інформаційне забезпечення. *Економіка і управління*. 2024. №55. С. 87 – 96.
10. Голютяк-Пенкальська М. В. Зловживання податкових органів в правовідносинах з платниками податків. *Молодий вчений*. 2021. №7 (95). С.114 – 120. URL: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2021-7-95-24>
11. Господарський кодекс України: від 16 березня 2003 року № 436-IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
12. IOTA Report for Tax Administrations – Definition of Large Taxpayer / Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA). Budapest, 2023. URL: www.iota-tax.org
13. Forum on Tax Administration: Compliance Management of Large Business Tax Group. Experiences and Practices of Eight OECD Countries. 2009. P. 76.
14. Key Financial Secrecy Indicator: Efficiency of Tax Administration. Mapping Financial Secrecy. URL: <http://www.secrecyjurisdictions.com/PDF/8-Efficiency-Tax-Administration.pdf>
15. Тімарцев О. Ю. Адміністрування великих платників податків: світовий досвід і Україна. Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. Серія Економічні науки. 2010. № 4. С. 307—314
16. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
17. Baer K. Improving Large Taxpayers' Compliance: A Review of Country Experience . International Monetary Fund, 2002. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/nft/op/215/>
18. Податкова система України [Текст] : підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко [та ін.] ; за ред. В.М. Федосова. – К. : Либідь, 1994. – 464 с.
19. Крисоватий А.І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії і практики: дис... доктора екон. наук : Київ, 2006. – 485 с.
20. Академічний тлумачний словник української мови. URL:<https://sum.in.ua/>.
21. Словник української мови. URL: <https://www.slovnyk.ua/index.php?swrd>.

22. Словник української мови: в 11 т. [за ред. І. К. Білодіда]. АН УРСР. Інститут мовознавства. Наукова думка, 1970-1980 pp. URL: https://ukrlit.org/slovnyk/slovnyk_ukrainskoi_movy_v_11_tomakh.
23. Про утворення територіальних органів Державної податкової служби: Наказ Державної податкової служби України від 30.09.2020 р. № 529;
24. Пислиця А. В. Вплив глобальної фінансової кризи, пов'язаної із пандемією коронавірусу, на оподаткування великого бізнесу. Сучасні питання економіки та фінансів: Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції. Київ, 28 жовтня 2020 р. КНЕУ, 2020 (електронне видання). С. 220-221.
25. О. М. Тимченко, А. В. Пислиця. Облік і контроль у системі адміністрування ПДВ: взаємозв'язок, напрями вдосконалення. *Фінанси України*. 2007. № 8. С. 91-99. - URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2007_8_10.
26. Сущенко О. М., Пислиця А. В. Взаємодія фіскальних органів з великими платниками податків: досвід Австралії. *Фінанси, облік і аудит* : зб. наук. пр. КНЕУ, 2015. Вип. 26. С. 142-159.
27. Славкова А. А., Ватаманюк О.С. Критерії ідентифікації великих платників податків: зарубіжний досвід та українські реалії. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. №2. С. 119 – 131.
28. Горленко І. О., Скоромцова Т.О. Методологічні засади впровадження горизонтального моніторингу великих платників податків. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2012. №2 (57). С. 92—98.
29. Матеріали III міжнародної науково-практичної інтернет – конференції «Актуальні проблеми обліково – аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю», 2015 р., 362 стр.
30. Матеріали II міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні проблеми та перспективи розвитку економіки в умовах глобальної нестабільності». 2014 р. 392 стр.

31. Ватаманюк О. Адміністрування великих платників податків в Україні: сучасна практика та напрями вдосконалення. *Соціально-економічні проблеми і держава*. 2015. Вип. 2. С. 169-177.
32. Барін О.Р. Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи : дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2018. 197 с.
33. Alfred Marshall. Principles of Economics. University of Minnesota Libraries Publishing, 2016, Р. 85. URL: https://socialsci.libretexts.org/Bookshelves/Economics/Principles_of_Economics
34. Мочерний С.В. Методологія економічного дослідження. Львів: Світ, 2001.
35. Про внесення змін до закону України "Про систему оподаткування". Закон України: від 18 лютого 1997 року N 77/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/77/97-вр#Text>
36. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua>
37. Про затвердження Реєстру великих платників податків на 2024 рік (із змінами). Наказ ДПС від 20.10.2023 № 872 URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/78540.html>
38. Опенбюджет. URL: <https://openbudget.gov.ua/?month=12&year=2022&budgetType=CONSOLIDATED>
39. Новосельська Л.І. Методи оцінювання рівня податкового навантаження на підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. Вип. 23. С. 25.
40. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану. Закон України: від 15 березня 2022 року № 2120-ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>
41. Про фінансову реструктуризацію». Закон України: від 14 червня 2016 року № 1414-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1414-19#Text>

42. Єдиний реєстр об'єктів державної власності. URL: <https://www.spfu.gov.ua/ua/content/spf-stateproperty.html>
43. Офіційний сайт Фонду державного майна України. URL: <https://www.spfu.gov.ua/ua/>
44. Іванов С., Сніцар І. Особливості правового статусу (державних) юридичних осіб: досвід Польщі. Сучасні проблеми порівняльного правознавства. Збірник наукових праць наук. праць. Ужгород – Київ. Вид-во «Говерла». 2015. 218 с.
45. Цивільний кодекс України: від 16 січня 2003 року № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>
46. Про управління об'єктами державної власності. Закон України: від 21 вересня 2006 року № 185-V URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185-16#Text>
47. Порядок відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23 лютого 2011 р. № 138. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/138-2011-п#n13>
48. Про Національний банк України». Закон України: від 20 травня 1999 року № 679-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14#Text>
49. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення корпоративного управління. Закон України: від 22.02.2024 року №3587-IX.
50. Про затвердження базового нормативу відрахування частки прибутку, що спрямовується на виплату дивідендів за результатами фінансово-господарської діяльності у 2023 році господарських товариств, у статутному капіталі яких є корпоративні права держави. Постанова Кабінету міністрів України: від 09 лютого 2024 року №129. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/129-2024-п#Text>
51. Укрінформ. Мінекономіки погодило план реструктуризації китайського кредиту ДПЗКУ від 21 жовтня 2022 року. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3336480-minekonomiki-pogodilo-plan-restrukturizacii-kitajskogo-kreditu-dpzku.html>

52. Томілін О.О., Гаврилова О.А. Податок на прибуток та його роль у формуванні доходів. *Економіка: проблеми теорії та практики*. 2009. № 255. Дніпропетровськ: ДНУ. 2009. С. 900–905. URL: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/handle/123456789/1574>
53. Про державне регулювання діяльності щодо організації та проведення азартних ігор. Закон України: від 14 липня 2020 року № 768-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/768-20#Text>
54. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо підтримки діяльності, пов'язаної із захистом людського життя на морі відповідно до міжнародних договорів України. Закон України: від 10 серпня 2023 № 3325-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3325-20#Text>
55. Про державні лотереї в Україні. Закон України: від 6 вересня 2012 року № 5204-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5204-17#Text>
56. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 року № 80731-X URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>.
57. Концепція впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків. Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Презентація_Концепції_е_аудиту_30_11_2020.pdf
58. Про електронні документи та електронний документообіг. Закон України: від 22 травня 2003 року № 851-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text>.
59. Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги. Закон України: від 5 жовтня 2017 року № 2155-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#Text>.
60. Про затвердження Змін до Порядку надання документів великого платника податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки. Наказ Міністерства фінансів України від 15.09.2020 р. № 561:.. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1123-20#Text>
61. Інформаційний лист ДПС №6/2024. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/703/829953/InfoList6_2024.pdf

62. Forum on tax administration. Tax administration in OECD and selected nonoecd countries: comparative information series (2010). 2011. URL: <https://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2010.pdf>
63. How to determine the company size category. ECHA. URL: <http://surl.li/nwhvy>
64. Озтурк І. В Україні зросла кількість офіційних мільйонерів: Гетьманцев знайшов пояснення. Главком | Glavcom. URL: <http://surl.li/nwhsu>
65. Податки та податкова система Канади. URL: <https://migrant.biz.ua/kanada/finansy-kanada/podatky-ta-podatкова-systema-kanady.html/amp>
66. Entrepreneurship in Canada: A Short History. URL: <https://theedgeleaders.com/a-very-short-history-of-entrepreneurship-in-canada/>
67. Key Small Business Statistics 2023. URL: <https://ised-isde.canada.ca/site/sme-research-statistics/en/key-small-business-statistics/key-small-business-statistics-2023>
68. Large taxpayer: Identification criteria used. URL: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-taxadministration/database/Table%C2%A02.5.%20Large%20taxpayer%20operations-%20Identificatio%20criteria%20used%20in%202013.xlsx>
69. Lithuanian Business Maturity. URL: <https://www.passport-journal.com/en/lithuanian-business-maturity/>
70. UAB company formation in Lithuania. URL: <https://taxters.com/en/services/regcompany/61-litva/>
71. Taxes In Lithuania. URL: <https://taxfoundation.org/location/lithuania/>
72. Republic of Lithuania Law on Corporate Income Tax. URL: <https://www.vmi.lt/evmi/en/pelno-mokestis2>
73. Value added tax. URL: <https://www.vmi.lt/evmi/en/pridetines-vertes-mokestis2>
74. The Law of the Republic of Lithuania on Personal Income Tax. URL: <https://www.vmi.lt/evmi/en/gyventoju-pajamu-mokestis2>
75. Corporate Tax Rate. URL: <https://accountor.ca/blog/taxation/corporate-tax-rate.html>
76. Canada. Corporate - Tax administration. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/canada/corporate/tax-administration>

77. Про результати перевірки Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників в частині планування та дієвості контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати податкових надходжень до бюджету України. Рішення від 13 жовтня 2015 року №6-5. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2015/zvit_6-5_2015/16-2284.pdf
78. Пислиця А. В. Тенденції оподаткування великого бізнесу та заможних громадян в Україні та в світі. Збірник матеріалів Міжнародного форуму «Актуальні проблеми та перспективи розвитку національного господарства в умовах глобальної нестабільності», 02-03 грудня 2020 року. м. Кременчук.
79. Кожан Г. Шляхи вдосконалення податкової політики України. Науковий блог НаУ «Острозька Академія». 2015. URL: <http://naub.oa.edu.ua/2015>
80. Ясько І.В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Спеціальність : 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Київ. 2018. 196 с
81. Про схвалення Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року та затвердження плану заходів щодо її реалізації. Розпорядження Кабінету Міністрів України: від 17.11.2021 р. № 1467-р URL: (rada.gov.ua)

