

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД  
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»**

На правах рукопису

**ВАТАМАНЮК ОЛЬГА СЕРГІЇВНА**

УДК 336.25:336.225.3

**СУПРОВОДЖЕННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ  
ТА ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ В УКРАЇНІ**

Спеціальність 08.00.08 – Гроші, фінанси і кредит

**Дисертація на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук**

Науковий керівник:  
**СЛАВКОВА АЛЛА АРКАДІЇВНА,**  
кандидат економічних наук, доцент

**КИЇВ 2016**

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ</b>	3
<b>ВСТУП</b>	4
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ СУПРОВОДЖЕННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ</b>	12
1.1. Економічна сутність супроводження платників податків та його взаємозв'язок із податковим адмініструванням	12
1.2. Великі платники податків як особливі суб'єкти податкових відносин	27
1.3. Необхідність та зміст супроводження великих платників податків	46
Висновки до розділу 1	59
<b>РОЗДІЛ 2. ФІСКАЛЬНІ ЕФЕКТИ СУПРОВОДЖЕННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ</b>	62
2.1. Бюджетоутворююча роль великих платників податків в Україні	62
2.2. Фінансові наслідки територіальної концентрації великих платників податків в Україні	81
2.3. Ефективність супроводження великих платників податків в Україні	95
Висновки до розділу 2	113
<b>РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СУПРОВОДЖЕННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ</b>	116
3.1. Критерії ідентифікації та особливості сервісу великих платників податків у розвинених країнах	116
3.2. Економіко-математичне моделювання показників діяльності великих платників	131
3.3. Розвиток партнерських відносин між Державною фіскальною службою та великими платниками податків	145
Висновки до розділу 3	158
<b>ВИСНОВКИ</b>	160
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b>	165
<b>ДОДАТКИ</b>	

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ВПП – великі платники податків;

ДПА України – Державна податкова адміністрація України;

ДПІ – Державна податкова інспекція;

ДПС – Державна податкова служба;

ДФС України – Державна фіскальна служба України;

ЄС – Європейський союз;

МВФ – Міжнародний валютний фонд;

МГУ ДФС – ЦО з ОВП – Міжрегіональне головне управління ДФС – Центральний офіс з обслуговування великих платників;

Міндоходів – Міністерство доходів і зборів;

НБУ – Національний банк України;

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку;

ООВП – офіси з обслуговування великих платників;

ПДВ – податок на додану вартість;

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб;

СДПІ – Спеціалізована державна податкова інспекція з обслуговування великих платників.

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Запорукою повноцінного надання державою суспільних благ є реалізація фіскального потенціалу податків і як наслідок, наповнення бюджету. У вирішенні цього завдання домінує не податок, а суб'єкт – платник, на якого покладається відповідальність за перерахування обов'язкових платежів до бюджету. Проте його поведінка формується під впливом різних факторів, зокрема й тих, що зумовлюють порушення податкової дисципліни. Зростаючі потреби держави у фінансових ресурсах та активізація девіантної поведінки платників суттєво актуалізували питання щодо вдосконалення взаємодії фіскальних органів з тими категоріями платників податків, які більшою мірою наповнюють бюджет держави, а саме – з великими платниками. Водночас реалізація основних напрямів модернізації Державної фіскальної служби України, а також імплементація передових європейських стандартів взаємодії з платниками податків зумовили посилення сервісно-партнерської складової роботи податкових органів, виражене у супроводженні особливих суб'єктів податкових відносин – великих платників.

Протягом останніх двох десятиріч вітчизняна наука узагальнила національний та зарубіжний досвід функціонування податків, сприявши формуванню в Україні податкової системи, яка б відповідала сучасним засадам ринкового господарювання і ґрунтувалася на принципах, запропонованих у свій час А. Смітом та А. Вагнером. Положення, сформульовані такими українськими науковцями як В. Л. Андрущенко, О. М. Десятнюк, Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, В. М. Опарін, А. М. Соколовська, Л. Л. Тарангул, О. М. Тимченко, В. М. Федосов та ін. стали основою побудови вітчизняної системи оподаткування і теоретичною базою наукових пошуків у сфері адміністрування податків. Однак в сучасних умовах більше уваги вчених привертають питання визначення правосуб'єктності платників податків, їх вкладу у розвиток національної економіки.

У фаховій літературі знайшло своє відображення дослідження ролі великих платників у наповненні бюджету, підходи до налагодження їх партнерських

відносин із податковими органами, а саме в роботах Т. В. Василькової, І. О. Горленко, В. П. Гоя, І. В. Лещух, Л. О. Матвейчук, Ю. С. Махиніча, А. В. Пислиці, Н. І. Рубан, А. А. Славкової, О. Ю. Тімарцева. Однак слід зауважити, що, незважаючи на вагомість науково-методологічних розробок у даній галузі, вони не охоплюють усього кола проблем, що стосуються обслуговування великих платників податків. Практика адміністрування податків, що сплачуються великими платниками, головним чином ґрунтується на досвіді розвинених країн та сформована відповідно до рекомендацій міжнародних організацій. Це підкреслює важливість вивчення прагматики супроводження великих платників податків в Україні з метою його подальшого вдосконалення.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційне дослідження є складовою частиною науково-дослідної роботи кафедри фінансів ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за темою «Макрофінансові стабілізатори в системі державного регулювання економічного розвитку» (державний реєстраційний номер 0113U004262), в рамках якої розроблено пропозиції щодо вдосконалення партнерської взаємодії між органами фіскальної служби та великими платниками податків. Крім того, дисертаційне дослідження виконано також відповідно до напряму науково-дослідної теми кафедри фінансів Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ «Фінансові відносини в умовах розвитку ринкової економіки» (номер державної реєстрації 0112U002325), в межах якої автор взяв участь у підготовці розділу «Особливості побудови податкових відносин на сучасному етапі економічного розвитку», розглянувши фіскальні та регулюючі аспекти реалізації податкових відносин між державою та юридичними особами.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертації є дослідження і наукове обґрунтування теоретичних засад супроводження великих платників податків та розробка напрямів його вдосконалення в Україні, спрямованих на побудову партнерських відносин між бізнесом і фіскальними органами з метою створення умов для забезпечення стабільних надходжень до бюджетів усіх рівнів. Для реалізації поставленої мети в роботі визначено такі завдання:

- визначити концептуальні основи взаємозв'язку адміністрування податків та супроводження платників податків;
- систематизувати основні ознаки та критерії ідентифікації великих платників податків, охарактеризувати роль, функції та соціально-економічну значимість великих платників для держави;
- окреслити історичні передумови й етапи формування інституційної інфраструктури системи супроводження великих платників податків в Україні та їх особливості;
- дати оцінку вкладу великих платників у формування доходів бюджету й проаналізувати фінансові наслідки їх територіальної концентрації в Україні;
- оцінити ефективність супроводження великих платників податків в Україні;
- узагальнити зарубіжний досвід ідентифікації та обслуговування великих платників податків;
- побудувати економіко-математичну модель показників діяльності великих платників податків;
- обґрунтувати напрями вдосконалення сервісу великих платників податків в Україні.

*Об'єктом дослідження* виступає механізм супроводження великих платників податків в Україні.

*Предметом дослідження* є система фінансових відносин, що виникають між державою в особі фіскальних органів та великими платниками податків у процесі обслуговування останніх та виконання ними податкового обов'язку.

*Методи дослідження.* При вирішенні визначених завдань дисертаційної роботи застосовано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, зокрема *інформаційно-логічний метод* – при розкритті сутності понять та систематизації наукових поглядів із розглянутої проблематики; *метод порівняльного аналізу та синтезу* – з метою виділення ознак та функцій великих платників податків; *статистично-економічний і графічний* – для відображення динаміки податкових платежів і податкової заборгованості великих платників та розрахунку їх відхилення; *кореляційного аналізу* – для виявлення наявності зв'язку між кількістю

великих платників податків та податковими надходженнями бюджету; *економіко-математичного моделювання, регресійного, факторного та трендового аналізу* – при дослідженні показників діяльності великих платників податків; *прийоми абстрактно-логічного методу* – для здійснення теоретичних узагальнень та формулювання пропозицій щодо вдосконалення супроводження великих платників податків в Україні.

*Інформаційну базу дослідження* становили законодавчі та нормативно-правові акти з питань супроводження великих платників податків, аналітичні та статистичні матеріали щодо діяльності: спеціалізованих державних податкових інспекцій та органів Державної фіскальної служби України за 2005-2015 роки; матеріали Державної служби статистики України; офіційні видання та рекомендації національних і міжнародних фінансових організацій, у тому числі Світового банку, ОЕСР, ООН; наукові публікації вітчизняних та зарубіжних вчених, доповіді конференцій з питань супроводження великих платників податків.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у тому, що дана дисертаційна робота являє собою комплексне дослідження прикладних аспектів супроводження великих платників податків з точки зору пріоритетності цих суб'єктів господарювання для національної економіки та перспектив удосконалення їх взаємодії з фіскальними органами у контексті євроінтеграції та розвитку підприємництва в Україні. Науково-практичні результати дисертації, які відображають новизну дослідження, полягають у такому:

*вперше:*

– розроблено схему диференціації контрольно-наглядових заходів фіскальних органів за категоріями великих платників податків, упорядкованими відповідно до ступеня податкового ризику платників, у тому числі виділено із загальної групи великих платників податків «ключових платників», які характеризуються високим рівнем ризику, зумовленим, насамперед, складністю основної діяльності платника податку. Обґрунтовано доцільність обов'язкового запровадження горизонтального моніторингу з метою зниження адміністративного втручання у фінансово-

господарську діяльність ключових платників та зменшення витрат податкових органів на проведення перевірок;

*удосконалено:*

– критерії ідентифікації великих платників податків в Україні, зокрема, на основі аналізу сучасних показників економічного середовища запропоновано закріпити вартісну величину даних критеріїв за прожитковим мінімумом для працездатних осіб. Це сприятиме підтриманню стабільності податкового законодавства у частині відбору великих платників податків з урахуванням показників економічного розвитку країни;

– методичні підходи до розвитку партнерських відносин фіскальних органів та великих платників податків, у тому числі рекомендовано проведення комплексних опитувань останніх та формування на їх основі консолідованого звіту, що дасть змогу здійснити оцінку якості сервісу великих платників податків і як наслідок, вдосконалити їх супроводження з огляду на одержані результати панелі опитування;

*набули подальшого розвитку:*

– теоретичні засади супроводження великих платників податків, зокрема: 1) розмежовано поняття «адміністрування податків» та «супроводження платників податків»; 2) дано трактування сутності супроводження великих платників податків як діяльності фіскальних органів рекомендаційного характеру, що реалізується у процесі адміністрування обов'язкових платежів великих платників податків, і яка спрямована на забезпечення великим платникам максимально комфортних умов обслуговування, а також на попередження появи факторів порушення ними податкового законодавства; 3) обґрунтовано взаємозв'язок адміністрування податків та супроводження платників, що дозволить уникнути суперечностей щодо вживання в теорії і практиці даних понять;

– теоретичні положення стосовно управління оподаткуванням фізичних осіб з високим рівнем доходів у частині визначення критеріїв ідентифікації та запровадження спеціалізованого супроводження заможних платників податків в Україні з урахуванням міжнародних рекомендацій та на основі існуючого досвіду індивідуального супроводження юридичних осіб як великих платників податків. Це



дасть змогу здійснювати моніторинг за фінансовою дисципліною заможних осіб і своєчасно вживати контрольних заходів;

– пропозиції щодо запровадження в Україні горизонтального моніторингу як сервісу для великих платників податків, що здійснюється на постійній основі, та ґрунтується на веденні розширеного діалогу з ключовими платниками податків і передбачає посилення уваги фіскальних органів за податковою поведінкою платника при одночасному зменшенні втручання в його фінансово-господарську діяльність.

**Практичне значення одержаних результатів.** Основні теоретико-методологічні положення, викладені в дисертаційному дослідженні, мають наукову та прикладну цінність, що полягає у розширенні понятійного апарату супроводження великих платників податків, а також в актуальності рекомендацій, сформульованих дисертантом, для його вдосконалення в Україні.

Практичну значимість результатів дисертаційного дослідження підтверджено Міністерством фінансів України (довідка № 31-11110-10-17/4622 від 16.02.2016 р.), а також Міжрегіональним головним управлінням Державної фіскальної служби – Центральним офісом з обслуговування великих платників при здійсненні аналізу динаміки податкових надходжень Державного бюджету України, сплачених великими платниками (довідка № 21601/10/28-10-03-01 від 07.09.2015 р.). Крім цього, окремі пропозиції, висвітлені в дисертаційній роботі, використані Спеціалізованою державною податковою інспекцією з обслуговування великих платників у м. Одесі Міжрегіонального головного управління Державної фіскальної служби України для підвищення ефективності організаційної роботи координаційно-моніторингового управління (довідка № 315/28-08/9 від 07.07.2015 р.).

Основні положення дисертаційного дослідження також впроваджені у навчальний процес Чернівецького торговельно-економічного інституту Київського національного торговельно-економічного університету при викладанні дисциплін «Податкова система України», «Податковий менеджмент» та «Податки в зарубіжних країнах» (довідка № 96/01-17 від 03.02.2016 року).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є науковим дослідженням, виконаним автором одноосібно. Усі результати, висновки та пропозиції, представлені у роботі, одержані дисертантом самостійно.

**Апробація результатів дослідження.** Основні положення дисертаційного дослідження опубліковано у матеріалах всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференцій, серед яких: «Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання» (13-15 лютого 2013 р., м. Кременчук), «Ольвійський форум – 2013: «Світова криза: прояви, наслідки, шляхи подолання» (24-26 травня 2013 р., м. Миколаїв-Коблево), «Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин» (16-17 травня 2013 р., м. Умань), «Соціально-економічний розвиток України та регіонів» (23 травня 2013 р., м. Івано-Франківськ), «Світові тенденції та перспективи розвитку фінансової системи України» (25 жовтня 2013 р., м. Київ), «Фінансові механізми активізації підприємництва» (7-8 листопада 2013 р., м. Львів), «Фінансова інфраструктура України: проблеми та напрямки розвитку» (15 листопада 2013 р., м. Київ), «Фінансово-економічний розвиток України в умовах глобалізаційно-інтеграційних процесів» (28 лютого 2014 р., м. Львів), «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю» (10-11 квітня 2014 р., м. Черкаси), «Розвиток фінансів в умовах хаотично структурованої економіки» (18 березня 2015 р., м. Дніпропетровськ), «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації» (26 – 27 березня 2015 р., м. Тернопіль), «Європейський вибір – нові можливості для прогресу та зростання фінансової системи» (24 квітня 2015 р., м. Київ), «Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю» (26 листопада 2015 р., м. Мукачево).

**Публікації.** За темою дисертації автором опубліковано 24 наукових праці загальним обсягом 7,9 д. а., з них: 1 – у колективній монографії, 5 статей – у наукових фахових виданнях, 4 статті – у наукових фахових виданнях, які зареєстровані в міжнародних наукометричних базах даних, 14 – в інших виданнях.

**Структура та обсяг роботи.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи

становить 163 сторінки друкованого тексту. Робота містить 28 рисунків на 12 сторінках, 30 таблиць на 12 сторінках, 18 додатків на 31 сторінці. Список використаних джерел налічує 281 найменування.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ СУПРОВОДЖЕННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

#### **1.1. Економічна сутність супроводження платників податків та його взаємозв'язок із податковим адмініструванням**

Розвиток економічних відносин та вдосконалення технологій роботи фіскальних органів з платниками податків зумовили поширення у фаховій та нормативній літературі поняття «податкове супроводження» як діяльності податкових органів, пов'язаної із обслуговуванням платників податків. Відсутність нормативного трактування даного поняття, а також паралельне, без належного обґрунтування, використання науковцями термінів «податкове адміністрування», «податкове супроводження» та «податковий сервіс» по відношенню до платників податків, спричинили появу суперечностей щодо сутнісних відмінностей цих процесів.

Поняття «податкове адміністрування» є широко розповсюдженим у фаховому спілкуванні та науковому світі, а дослідженню його сутності та складових елементів присвячено десятки наукових праць, найбільш видатними авторами яких є В. Л. Андрущенко [1], З. С. Варналій [2], Ю. Б. Іванов [3], А. І. Крисоватий [4], В. Б. Марченко [5], В. М. Мельник [6], Л. Л. Тарангул [7] та ін. На противагу цьому, поняттєвий апарат «податкового супроводження» є недостатньо розробленим у вітчизняній науковій фінансовій літературі, а даний термін вживається переважно у контексті дослідження проблеми взаємодії податкових органів із великими платниками у працях Л. М. Бондар [8], В. П. Гоя [9], Л. О. Матвейчук [10; 11], Н. І. Рубан [12], А. А. Славкової [13], О. Ю. Тімарцева [14].

Отже, з метою виявлення взаємозв'язку між супроводженням платників податків та податковим адмініструванням важливого значення набуває дослідження економічної сутності та складових цих понять.

Як уже зазначалося, поняття «податкове супроводження» у фаховій літературі у сфері оподаткування вживається, як правило, для позначення видів діяльності та послуг, які надаються фіскальними органами великим платникам податків. Зокрема, Л. О. Матвейчук зазначає, що процес податкового супроводження великих платників податків здійснюється шляхом реалізації загальних та спеціальних функцій, характерних лише для спеціалізованих податкових інспекцій, а саме: відбір платників до категорії великих, індивідуальний підхід до кожного платника, податкові послуги і т. ін. [11].

Із даним поглядом погоджується також В. П. Гой, який вказує на те, що функція податкового супроводження властива виключно інспекціям, які обслуговують великих платників та включає в себе всі процеси податкового обслуговування й контролю. Науковець також звертає увагу на те, що єдине визначення податкового супроводження великих платників податків відсутнє і пропонує розуміти дане поняття як передбачену та регламентовану нормами чинного законодавства професійну діяльність осіб, які працюють з великими платниками податків з питань оподаткування, направлену на забезпечення залучення платежів до бюджету, та яка передбачає здійснення уповноваженими працівниками податкової інспекції системи дій (спеціалізованих послуг), починаючи від надання консультацій щодо змісту податкового законодавства в цілому і до реалізації матеріалів податкового аудиту [15, с. 10-11].

У нормативно-правових документах України термін «податкове супроводження» з'являється у 2000-х роках супутньо появі спеціалізованих державних податкових інспекцій. У наказі ДПА України «Про затвердження Порядку розподілу платників податків за категоріями уваги та їх супроводження» за 2004 рік зазначається, що супроводження платників податків здійснюється під час виконання всіх функцій працівниками ДПС і, в залежності від категорії платника, може включати [16]:

1) просвітницьку роботу з платниками податків, направлену на попередження порушення податкового законодавства, а також покращення і оновлення технологій, які спрямовані на лібералізацію відносин з сумлінними платниками податків;

2) постійне спостереження за платниками податків, які мають податкові ризики, що не підлягають усуненню, шляхом проведення кабінетного аудиту та обов'язкового виїзного аудиту після здійснення відшкодування;

3) постійне спостереження за платниками податків, які регулярно порушують податкове законодавство, шляхом проведення обов'язкового виїзного аудиту;

4) збір інформації для ініціювання ліквідації господарюючого суб'єкта в судовому порядку, виявлення, попередження та руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань та ухилень від сплати податків, збір необхідної доказової бази з метою притягнення до кримінальної відповідальності винних осіб і т. ін.

Положення даного документу є особливо важливими з огляду на те, що вони не втратили своєї актуальності й нині. Крім цього, як бачимо, окремі види окресленої у наказі діяльності, які охоплює податкове супроводження, мають попереджувальний характер – просвітницька робота, збір інформації і т. ін. На сьогодні ж, ні головний податковий закон, ні підзаконні нормативні акти України не містять законодавчого трактування терміну «податкове супроводження», однак контекст, у якому він вживається, нашою думкою, що головне завдання податкового супроводження – не збір податків, а створення сприятливих умов для реалізації пов'язаних із ним дій.

Звернувшись до Великого тлумачного словника сучасної української мови з метою виявлення семантичного значення слова «супроводження» з'ясовуємо, що «супроводжувати» означає – «їхати з ким-небудь, доповнювати що-небудь чимсь», а «супроводжуватися» - «поєднуватися з якою-небудь іншою, побічною дією, явищем; відбуватися одночасно з чимсь» [17, с. 1424].

Як бачимо з розглянутих джерел, справді, податкове супроводження можна визначити як доповнювальну діяльність до безпосередніх процесів справляння обов'язкових платежів з платників податків.

Доцільно також зауважити, що поряд із поняттям «податкове супроводження» у нормативній та науковій літературі досить поширеними є поняття «обслуговування» та «сервіс». Зокрема податкові органи часто оперують словосполученням «обслуговування платника податків», а вітчизняні науковці зазначають, що «податкова служба має бути сформованою передусім як сервісна служба, яка діятиме за європейськими зразками», і у відносинах з якою платник податку має бути партнером, а служба повинна працювати для задоволення його, а не власних потреб [18, с. 158].

Загалом, будь-які послуги – це діяльність щодо задоволення певних потреб особи, яка здійснюється за зверненням останньої [19, с. 161]. Оскільки ж обслуговування платників здійснюється державними органами, цілком очевидно, що надавані їм послуги належать до категорії адміністративних. Відповідно до українського законодавства адміністративна послуга – це результат здійснення владних повноважень суб'єктом надання адміністративних послуг за заявою фізичної або юридичної особи, спрямований на набуття, зміну чи припинення прав та/або обов'язків такої особи відповідно до закону [20]. З огляду на те, що дане визначення є досить складним для сприйняття, у широкому розумінні адміністративну послугу можна розглядати як взаємодію державного органу та фізичної або юридичної особи як члена суспільства [21].

Разом із цим, у наказі Міндоходів «Про затвердження Концепції та документів для забезпечення ефективної організації роботи з надання адміністративних послуг та сервісів центрами обслуговування платників» зазначається, що обслуговування громадян та суб'єктів господарювання – це комплекс послуг, що надаються податковими органами переважно через центри обслуговування платників, який включає надання адміністративних послуг; надання консультаційних послуг; надання інформаційних послуг; прийняття звітності; прийняття вхідної кореспонденції та видачу ключів електронного цифрового підпису (у даному контексті до розряду адміністративних віднесено такі послуги як видача довідки про відсутність заборгованості з платежів до бюджету, видача документів про взяття на облік платника податків, реєстрація розрахункових книжок і т. ін.) [22].

На думку Л. Г. Олейнікової, надання послуг платникам податків є особливою складовою роботи із ними. Мета даної діяльності проявляється у зміцненні партнерських відносин між платниками податків та податківцями, збільшенні обсягів самооподаткування, зміцненні податкової дисципліни платників. Вона здійснюється з використанням певних форм і методів, до найбільш важливих з яких належать: розгляд запитів платників податків; проведення консультацій платників; організація навчання платників у формі проведення лекцій, семінарів, виступів, обговорень тощо [23, с. 277].

Що ж стосується поняття «сервіс», то в етимологічному словнику української мови знаходимо, що сервіс – це «обслуговування населення», запозичене від англійського «service» - «обслуговування, служба» [24, с. 216]. У зарубіжних виданнях сервіс може також означати і вид послуги, яка надається платникам податків [25, с. 210], і вживатися у назві головного податкового відомства країни, наприклад, Служба внутрішніх доходів США (від англ. The Internal Revenue Service).

Розглядаючи податковий сервіс як структурований процес управління щодо технологічного та адміністративного забезпечення конкретних процедур податкової роботи, О. В. Бречко зауважує, що основне призначення розширення податкових сервісів полягає в доступності адміністративних послуг, відповідно до світових стандартів якості обслуговування платників податків. Під час розвитку технологій податкового сервісу, а особливо інформаційно-комунікаційних та адміністративних послуг, стосунки між суб'єктами оподаткування переходять на якісно новий рівень, на якому зростає відповідальність платників за виконання своїх конституційних обов'язків щодо сплати податків та запроваджується інтенсивний розвиток сервісних технологій [26, с. 118-119].

Вважаємо, що обслуговування і сервіс як дія є тотожними поняттями. При цьому погоджуємося із думкою науковця [15, с. 10], що податкове обслуговування є складовою податкового супроводження. Очевидно, що друге поняття є ширшим за змістом, адже окрім безпосереднього надання послуг платникам податків, зокрема прийому звітності за допомогою електронних сервісів та здійснення



консультативної допомоги, податкове супроводження відображає усі специфічні способи взаємодії фіскальних органів та платників податків. Отже, супроводження представляє собою сукупність процесів щоденного податкового обслуговування і контролю за діяльністю платників податків, спрямованих на створення умов для забезпечення повноти та своєчасності сплати ними обов'язкових платежів до бюджетів.

Податкове супроводження передбачає дотримання фахівцями фіскальної служби таких принципів як:

- 1) компетентність;
- 2) орієнтованість на платника податків;
- 3) неупередженість, тобто недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації;
- 4) об'єктивність – врахування усіх факторів, що впливають на оподаткування та поведінку платника податків;
- 5) доступність – забезпечення платникам податків можливості отримання повного комплексу адміністративних послуг [27].

У міру вияву своїх сутнісних характеристик податкове супроводження проявляється, насамперед, у виконанні частини функцій фіскальних органів, що стосуються обслуговування платників, зокрема надання їм консультативної допомоги і роз'яснень з податкового законодавства, а тому має рекомендаційний, а не керівний характер. Таким чином, контролюючи виконання платниками податкових зобов'язань, податкові органи створюють зручні умови сплати податків, допомагають уникнути помилок у їх нарахуванні [28, с. 84]. Саме у цьому, на нашу думку, проявляється головна відмінність супроводження платників податків від податкового адміністрування – діяльності податкових органів, регламентованої наказами і розпорядженнями.

Свідченням керівної спрямованості адміністрування податків є те, що у результаті аналізу українських економічних енциклопедичних видань останньої третини ХХ ст. [29; 30; 31] було виявлено, що поняття «адміністрування» ототожнювалася вітчизняними науковцями із поняттями «керувати» та «управляти»

і у більшості випадків розглядалося через призму командно-адміністративного устрою, а в окремих фахових словниках трактування терміну «адміністрування» взагалі було відсутнє. Останнє свідчило про низьку вживаність цього терміну саме в економічній літературі та надання йому негативного політичного забарвлення: «адмініструвати – керувати за допомогою наказів і розпоряджень замість конкретного керівництва» [32, с. 21].

Стає зрозумілим, що державно-владна ознака є однією із ключових у розкритті сутності поняття «адміністрування» [5, с. 121], а етимологія цього терміну нерозривно пов'язана із управлінням, тобто свідомим впливом людини на процеси, об'єкти та інших людей з метою спрямування їх діяльності у необхідному напрямі та одержання бажаного результату [33, с. 8]. Підтвердження цієї тези знаходимо в «Економічному словнику», автори якого визначають адміністрування як управлінську діяльність керівників та органів управління, за якої головними важелями впливу є письмові й усні накази і розпорядження [34, с. 7].

Одним із науковців, який вперше у вітчизняній фінансовій науці наголосив на необхідності обґрунтування сутності податкового адміністрування як управлінської діяльності органів державної виконавчої влади, пов'язаної з організацією процесу оподаткування та заснованої на державних законодавчих і нормативних актах, був професор В. М. Мельник. При цьому автор численних праць у галузі оподаткування наголошує на важливості податкового обліку як елементу податкового адміністрування, який сприятиме виконанню громадянином податкового обов'язку [35, с. 41].

Податкове адміністрування як організаційну та управлінську діяльність визначають також С. А. Корнієнко та Т. Н. Корнієнко, акцентуючи при цьому увагу на законодавчій регламентації такої діяльності уповноваженими органами влади, спрямованої на виконання платниками податків обов'язку перерахування обов'язкових платежів до бюджету [36, с. 114].

Цікавим, на нашу думку, видається також визначення терміну «податкове адміністрування», запропоноване Т. Л. Томнюк. Науковець розуміє під цим поняттям сукупність взаємопов'язаних управлінських процедур, операцій та

функцій прикладного характеру, які здійснюються органами виконавчої влади в безперервному циклічному процесі реалізації податкової політики держави з метою забезпечення мобілізації податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових коштів держави та органів місцевого самоврядування [37, с. 61]. Особливістю даного трактування є поєднання у ньому поглядів управлінського і так званого прикладного аспекту податкового адміністрування.

Отже, процес адміністрування податків апіорі передбачає існування суб'єктів управління, зокрема, спеціально уповноважених у сфері оподаткування органів виконавчої влади [38, с. 53], а тому сама по собі система податкового адміністрування не може координувати діяльність податкових органів і платників. З цих причин суперечливим вважаємо твердження М. В. Романовського та О. В. Врубльовської про те, що податкове адміністрування є самостійним процесом, який передбачає управління податковою системою загалом [39, с. 346].

Розширюючи коло економічних відносин, які охоплює податкове адміністрування, звертаємося до напрацювань професора В. Л. Андрущенка, який досліджує сутність поняття «фіскальне адміністрування». На думку науковця, це явище поєднує у собі ознаки науки, політики і мистецтва. Як наука, фіскальне адміністрування формулює принципи ефективного управління податковою системою держави, як політика – являє собою дії органів влади, за допомогою яких державні фінансові ресурси розподіляються через механізм оподаткування між приватним і публічним секторами економіки, між державою та населенням і, нарешті, мистецьке призначення фіскального адміністрування полягає в успішному забезпеченні та функціонуванні податкової системи на основі професійних знань, досвіду і високої виконавської майстерності [1, с. 28]. Дане визначення, на наш погляд, наділяє фіскальне адміністрування функціями, притаманними одночасно податковому адмініструванню й податковому менеджменту, що вважаємо досить суперечливим.

Крім цього, окремі представники вітчизняної наукової думки вказують на відмінність між поняттями «податкове адміністрування» й «фіскальне адміністрування», визначаючи адміністрування податків складовою фіскального

адміністрування. Зокрема, фінансово-економічний словник А. Г. Загороднього та Г. Л. Вознюка містить наступне твердження: «Найважливішою і визначальною складовою адміністрування фіскального є податкове адміністрування, домінуюче місце якого обумовлене як часткою податкових надходжень у доходах бюджету, так і єдиними принципами обліку, обчислення, сплати (стягнення) податкових платежів, а також відповідальності платників податків» [40, с. 13]. При цьому автори трактують фіскальне адміністрування як окреслену нормами законодавства діяльність фіскальних органів щодо забезпечення надходжень до бюджетів та цільових державних фондів.

Досліджуючи сутність податкового адміністрування, І. П. Житна та В. О. Корецька-Гармаш також розглядають його як складову фіскального адміністрування, обумовлену не лише організаційною структурою та функціональними повноваженнями контролюючих органів у сфері регулювання податкових правовідносин, але і єдиними принципами обліку, порядку обчислення, сплати податків, зборів, відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства, що покликані систематизувати масово-роз'яснювальну, консультативну і прогностно-аналітичну роботу, побудовану на демократичних орієнтирах розвитку суспільства [41].

Не можемо не погодитися із відмінністю між поняттями «фіскальний» та «податковий» з огляду на те, що першому із них притаманне більш широке семантичне значення, що пов'язано із етимологічним походженням цього терміну. Історія зародження «фіску» сягає корінням у часи існування Римської імперії, коли поряд із державною скарбницею «*aerarium*» було утворено скарбницю, яка надійшла у повне та незалежне розпорядження цезаря і одержала назву «*fiscus*» [42, с. 11; 43, с. 13].

У більшості сучасних словників сутність поняття «фіск» науковці пов'язують із фінансовими ресурсами, що перебувають у розпорядженні держави або, іншими словами, державною казною – сховищем грошей, коштовностей та інших матеріальних цінностей [34, с. 332; 17, с. 1538; 44, с. 104]. Таким чином, застосовуючи термін «фіскальний», ми посилаємося на явища, що стосуються

інтересів державної скарбниці, тобто пов'язані із загальною сукупністю державних доходів, а не лише із їх важливою складовою – податковими надходженнями. погоджуємося також із думкою, що по суті, фіскальне адміністрування разом із податковими має охоплювати і неподаткові платежі, що зосереджуються у державному бюджеті, а отже, логічним є поділ фіскального адміністрування на податкове адміністрування та формування неподаткових платежів [45, с. 21].

Поряд із різноманітністю підходів до тлумачення податкового адміністрування, у науковій літературі існують розбіжності й у поглядах на сутність його елементів. У той же час, важливість розуміння значення адміністрування податків обумовлює об'єктивну необхідність систематизації та конкретизації його складових.

Вбачаючи у податковому адмініструванні систему управління, автори монографії «Економіка налогових реформ» виділяють притаманні такій системі функції управління: податкове планування, податкове прогнозування, облік, податковий контроль, поточний і стратегічний аналіз, податкове регулювання [7, с. 260]. Подібну точку зору розділяють також автори праці «Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи» [2, с. 239-240], які включають до системи національного адміністрування такі елементи як:

- організація податкових відносин;
- прогнозування і планування податкових надходжень;
- податковий контроль;
- регулювання податкових відносин, яке, зокрема, передбачає облік платників, консультативну роботу, введення податкових преференцій і т. ін.

Беручи за основу запропонований перелік, К. П. Проскура доповнює його такими елементами, як адміністрування податкового боргу та впровадження сучасних технологій податкового адміністрування, тобто, інформатизацію процесів податкового адміністрування, впровадження ризик-орієнтованих методик, спрощення податкового обліку і звітності, уніфікація оподаткування, електронне звітування тощо. При цьому науковець зазначає, що організація податкових відносин передбачає законодавче регулювання податкової системи, визначення

правових засад формування та реалізації податкової політики, організацію загального управління у сфері оподаткування, розроблення проектів законодавчих змін тощо [46, с. 26-27].

Перш за все, на нашу думку, помилковим є віднесення податкового планування, прогнозування і регулювання податкових відносин до складових податкового адміністрування, адже цілком очевидно, що дані елементи є складовими державного податкового менеджменту [3]. Крім цього, спірним видається включення законодавчого регулювання податкової системи і визначення правових засад формування та реалізації податкової політики до складових організації податкових відносин, оскільки погоджуємося із точкою зору, що на основі такого комплексу різнорідних процесів та органів, яким є податкова система, навряд чи є можливим побудувати та нормативно реалізувати як реальну цілісність законодавчий інститут податкового адміністрування [5, с. 122]. Вважаємо також, що виділення К. П. Проскурою процесу впровадження сучасних технологій в окремий напрям адміністрування податків є недостатньо обґрунтованим, адже в сучасному світі інформаційні технології є, ймовірно, базисною умовою виконання усіх автоматизованих управлінських процесів, ніж їх особливою складовою.

У цьому контексті найбільш доцільним серед розглянутих, на наш погляд, є підхід, запропонований професором О. М. Тимченко, яка складовими адміністрування визначає:

- облік платників податків;
- облік податкових надходжень;
- податковий контроль;
- управління податковим боргом.

Слід додати, що до елементів податкового адміністрування даний науковець відносить також консультаційне обслуговування платників податків [47, с. 154]. Розглядаючи структуру податкового адміністрування більш узагальнено, професор В. М. Мельник, окрім облікової, прогнозно-аналітичної та контрольної-первірочної роботи, до його складу включає також і масово-роз'яснювальну [35, с. 40]. Як елемент системи податкового адміністрування масово-роз'яснювальну роботу із

платниками визначають і В. А. Савчук [48] та Р. Ю. Паславська, яка до складових процесу адміністрування відносить безпосередню роботу податкових органів з платниками податків [49, с.19].

Як бачимо, для вітчизняної наукової думки останнього десятиліття характерним є розширення кола складових податкового адміністрування та віднесення до його системи таких елементів як масово-роз'яснювальна і консультаційна робота. Не можемо погодитися із зазначеним, оскільки все ж схилиємося до наукової думки, що адміністрування податків можна узагальнено визначити як управління, завідування без акцентування, яке здійснюється через накази та розпорядження, а тому не пов'язне з проведенням заходів рекомендаційного характеру. З цієї ж причини помилковим вважаємо твердження А. С. Свищук, що окрім функцій, притаманних державному податковому регулюванню у відповідності із класичною теорією управління: планування, організації, мотивації та контролю, податкове адміністрування виконує ще й сервісні функції, або зв'язуючі процеси: комунікацію та прийняття рішень [50, с. 70].

Суперечливість у віднесенні консультаційно-роз'яснювальної роботи до елементів податкового адміністрування знаходимо й у дослідженні Д. С. Степанової, яка вбачає мету системи адміністрування податків у забезпечення погашення податкових зобов'язань платників податків шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур [51, с. 6]. По-перше, слід зазначити, що таке формулювання мети податкового адміністрування, раніше запропоноване видатними вітчизняними науковцями - авторами підручника «Податковий менеджмент», було доречним у контексті їх розуміння сутності адміністрування податків як «процедури реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань», складовими якого є такі процеси як взяття на облік платників податків, декларування податкових зобов'язань та їх визначення органами контролю, зміна строків виконання податкових зобов'язань, повернення зайво сплачених податків, стягнення

несплатених податків, застосування забезпечувальних заходів та оскарження рішень органів контролю і т. п [3, с. 186]. З огляду ж на склад елементів адміністрування податків, рекомендований Д. С. Степановою, існує певна невідповідність між його метою та складовими у трактування цього автора, оскільки вважаємо, що проведення фіскальними органами просвітницьких та заохочувальних заходів у рамках масово-роз'яснювальної роботи має на меті підвищення рівня податкової культури платників податків, а тому не може передбачати втручання у їх фінансово-господарську діяльність.

Натомість вважаємо, що увесь комплекс послуг, які є супутніми для процесу адміністрування податків, починаючи від первинної реєстрації, надання консультацій з податкового законодавства до видачі довідок і проведення податкового аудиту, є складовими податкового супроводження. Отже, податкове супроводження, на відміну від податкового адміністрування, яке передбачає реалізацію законодавчо регламентованих процедур справляння податкових платежів, є діяльністю, що сприяє максимальному досягненню цілей податкового адміністрування. З урахуванням зазначеного вважаємо також помилковим визначене Податковим кодексом трактування адміністрування податків та інших платежів як сукупності рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що у тому числі, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків [52], адже очевидно, що сервіс не може бути елементом адміністрування.

Неабияке значення у податковому супроводженні має проведення податковими органами масово-роз'яснювальної та консультативної роботи із платниками податків, основною метою якої є створення у свідомості останніх толерантного ставлення до діяльності фіскальних органів та формування податкової культури. Відтак, більш доречним вважаємо до складових адміністрування податків включати облік платників, облік податкових надходжень, податковий контроль і управління податковим боргом, тоді як масово-роз'яснювальну та консультаційну роботу – до складових супроводження платників податків.



Справедливо буде зауважити, що у свій час абстрактно-теоретичне розмежування податкового адміністрування і податкового супроводження певною мірою здійснив В. Б. Марченко, який припускає, що весь спектр адміністративної діяльності уповноважених органів у сфері справляння податків можна умовно поділити на позитивне та примусове адміністрування. Якщо позитивне адміністрування спрямоване на створення умов для виконання обов'язків суб'єктами податкових правовідносин і містить функції організаційно-виконавчого характеру, зазначає науковець, то адміністративно-примусова діяльність уповноважених органів передбачає втручання у сферу правових інтересів суб'єктів податкових правовідносин для спонукання їх до виконання вимог податкових норм [5, с. 122]. Поряд із цим, оскільки даний вчений розглядав адміністрування податків більше у правовому аспекті у контексті прийняття Податкового кодексу, подальшого розвитку дана думка не одержала.

Незважаючи на існування розбіжностей у теоретичних аспектах податкового адміністрування та податкового супроводження, на практиці взаємозв'язок цих двох видів діяльності є настільки тісним, що на окремому етапі взаємодії платників податків і податкових органів, їх уже неможливо розділити. Зокрема, від того, наскільки оперативною є робота фіскальних органів у наданні податкових консультацій, залежить грамотність складання податкової звітності і подальше дотримання платниками податків норм податкового законодавства. Зазначене є особливо актуальним з тієї точки зору, що як зазначає професор О. М. Тимченко, переважна більшість внутрішніх факторів, які формують фіскальну поведінку платника податку, сприяють виявленню неприйнятної для держави поведінки платника, а його економічний інтерес диктує бажання реалізувати потенційну можливість несплати податків [53, с. 60].

Саме тому на сучасному етапі трансформаційного періоду національної економіки надзвичайно гостро постають проблеми створення максимально сприятливих умов для платників податків при виконанні ними податкового обов'язку та налагодження фіскальними органами партнерської співпраці із платниками через вдосконалення процедур податкового супроводження,

спрямованого на подолання суб'єктивних факторів порушення податкового законодавства та підвищення рівня свідомої сплати податків до бюджету.

Науковці звертають увагу на те, що у сучасному світі рівень обслуговування платників податків визнається головним індикатором розвитку податкової служби країни, а тому в контексті розвитку партнерства, фіскальні органи першочергово повинні бути зорієнтовані на надання оперативних спеціалізованих послуг платникам податків, розвитку ініціатив щодо впровадження електронних та веб-сервісів, створення стратегії електронного обслуговування й активної реклами, використання веб-ресурсів та засобів електронного зв'язку [54, с. 234]. Слід також додати, що посилення ролі сервісної складової у діяльності фіскальної служби характеризує загальну зміну орієнтирів в Україні, яка на думку І. В. Венедиктової, проявляється у виникненні розуміння того, що держава існує для людини, а не навпаки, тож держава повинна служити, тобто виконувати роль постачальника публічних послуг [55, с. 88]. Крім цього, відзначається, що у зв'язку із кардинальними змінами в політичній системі України та конституційно-правовому статусі головних суб'єктів суспільних відносин, вдосконалення механізмів надання якісних адміністративних послуг фіскальними органами виступає вагомим чинником, що характеризує ефективність державного управління [56, с. 149].

Поряд із цим, вважаємо, що саме по собі провадження податкового адміністрування без податкового супроводження, як і навпаки, позитивного результату не принесуть, зважаючи на першочергові завдання цих діяльностей. Якщо податкове супроводження напрямлене, насамперед, на виявлення потенційних ризиків, моніторинг діяльності платника та попередження ситуацій, що призведуть до порушення податкового законодавства, то податкове адміністрування передбачає застосування визначених у чіткому алгоритмі важелів і санкцій за тих чи інших умов, як от у випадку заниження податкового зобов'язання до винних осіб застосовується фінансова відповідальність у вигляді штрафу.

Відтак, ефективність менеджменту, як форми управління у сфері оподаткування великих платників, тобто оптимальне співвідношення якості наданих послуг ВПП та рівня виконання податкового обов'язку платниками, залежить від

того, наскільки вміло податковим органом було налагоджено взаємозв'язок податкового адміністрування і податкового супроводження та чи встановлено баланс між ними.

## **1.2. Великі платники податків як особливі суб'єкти податкових відносин**

Економічне минуле й характерні для тривалого історичного періоду методи господарювання в Україні наклали свій відбиток на формування національних традицій ведення бізнесу, в яких великим підприємствам відведено особливу роль як у створенні ВВП, так і у впливі на обрання державою економічних орієнтирів. Формування сегменту великого бізнесу в Україні відбувалося в складних економічних умовах невідповідності національних реалій інституціональним засадам ринкового господарства, тому при реалізації заходів із вдосконалення взаємодії податкових органів із великими підприємствами держава опиралася на досвід країн, в яких ринкові трансформації були успішно реалізовані. Проведення податкової реформи в Україні ознаменувалося виокремленням із усієї сукупності суб'єктів податкових відносин категорії великих платників податків, які уособили усі специфічні характеристики великого підприємництва.

Хоча практика супроводження великих платників податків в нашій державі є відносно новою, з'являється дедалі більше досліджень, присвячених розкриттю ролі ВПП в національній економіці, найбільш значущі серед яких були відображені у наукових працях Т. В. Василькової [57], І. О. Горленко [58], В. П. Гоя [9], Л. О. Матвейчук [10] та Т. О. Скоромцової [58]. Водночас проблематику визначення сутності великих платників податків та відповідності критеріїв їх відбору реальним ринковим умовам господарювання в Україні було недостатньо розроблено вітчизняними науковцями.

Ставлячи за мету висвітлення основних ознак та особливостей фінансово-господарської діяльності ВПП, на початку слід звернути увагу на відмінність між термінами «велике підприємство» та «великий платник податку». Якщо в основі першого поняття лежить класифікація підприємств за розміром, яка, як зазначає

В. В. Коготов, дозволяє виявити економічні вигоди для суб'єктів господарювання, обумовлені перевагами їх масштабності [59, с. 92], то у понятті «великий платник» акцент більше зміщено на позначення фіскальної вигоди держави від функціонування даних підприємств. Проте оскільки великі платники, як уже зазначалося, наділені характеристиками, притаманними великому бізнесу, їм властиво й одержання переваг від масштабності виробництва.

Зокрема, відповідно до найбільш поширених у методології [60; 61] кількісних показників великого бізнесу належать чисельність працюючих, дохід від реалізації та інші операційні доходи, вартість активів та річний оборот, а тому діяльність великих підприємств, як і великих платників, може характеризуватися залученням значних за обсягами факторів виробництва: капіталу, робочої сили і природних ресурсів та виготовленням непомірної кількості продукції. Водночас найважливіша роль великих суб'єктів підприємництва полягає у створенні поряд із додатковими робочими місцями повноцінної інфраструктури із соціальними гарантіями та пільгами, медичними й освітніми установами [59, с. 93].

Поряд із цим великі підприємства та їх об'єднання є головними елементами ринкового господарства, які, домінуючи в наукоємних, інфраструктурних та сировинних галузях, забезпечують технологічний прогрес та економічне зростання держави. Серед переваг великого підприємництва – великомасштабне фінансування науково-дослідних та експериментально-конструкторських робіт, наявність ефективних механізмів використання людського капіталу, економія на трансакційних витратах та реальна першість на галузевому, національному та світовому ринках [62]. За взаємодії із великим бізнесом підвищується й ефективність діяльності суб'єктів малого підприємництва, які зорієнтовані переважно на внутрішній ринок [63, с. 20].

Розробляючи систему управлінських рішень, направлену на утримання ефективності активів шляхом зниження витрат, підприємства нерідко об'єднуються в інтегровані структури – господарюючі суб'єкти виробничого, фінансово-кредитного, інноваційного та торгового профілю, які формують єдину економічну систему шляхом консолідації активів на акціонерній або договірній основі [64, с.

408]. При цьому саме у результаті укрупнення господарських структур може спостерігатися ефект синергії, коли так звана величина цілого більша за суму його частин, або коли «два додати два дорівнює п'яти» [65, с. 404], який є характерним для кластерів – територіально-галузевих, конкурентно-координаційних об'єднань підприємницьких структур, громадських організацій та наукових установ [66, с. 78]. Окрім цього, великі підприємства є стійкішими до проявів глобальних криз, а консолідація їх активів вирішує проблему дефіциту внутрішніх джерел зростання виробництва, долаються бар'єри доступу на нові ринки і збільшується сировинна база [67, с. 106].

У великому бізнесі діють, як правило, складні адміністративно-командні системи управління з багаторівневим ухваленням управлінських рішень, що істотно знижує мобільність великого підприємництва, його здатність своєчасно й адекватно реагувати на зміни ринкових ситуацій [63, с. 18]. Сучасні ж проблеми його розвитку в Україні значною мірою коріняться у механізмах походження великого бізнесу, адже він виникнув не на порожньому місці, не з тривалого нагромадження капіталу ощадливими і працелюбними громадянами. Його формування на теренах нашої держави стало наслідком потужних перерозподільних процесів, в результаті яких соціалістична суспільна власність перетворилася на приватну та класичну державну власність [68, с. 21].

Водночас економічне зростання в Україні значною мірою було зосереджене саме в укрупнених господарських структурах, особливістю яких є міцні внутрішньокорпоративні зв'язки і особисті взаємовідносини. Вони ускладнюють прояв приватної господарської ініціативи і самостійне використання засобів виробництва [69, с. 57], однак дають можливість «обійти» формальні інститути «завдяки зв'язкам власності, особливим відносинам з органами державної влади, прямому тиску на суди та інші регуляторні інституції» [70, с. 13].

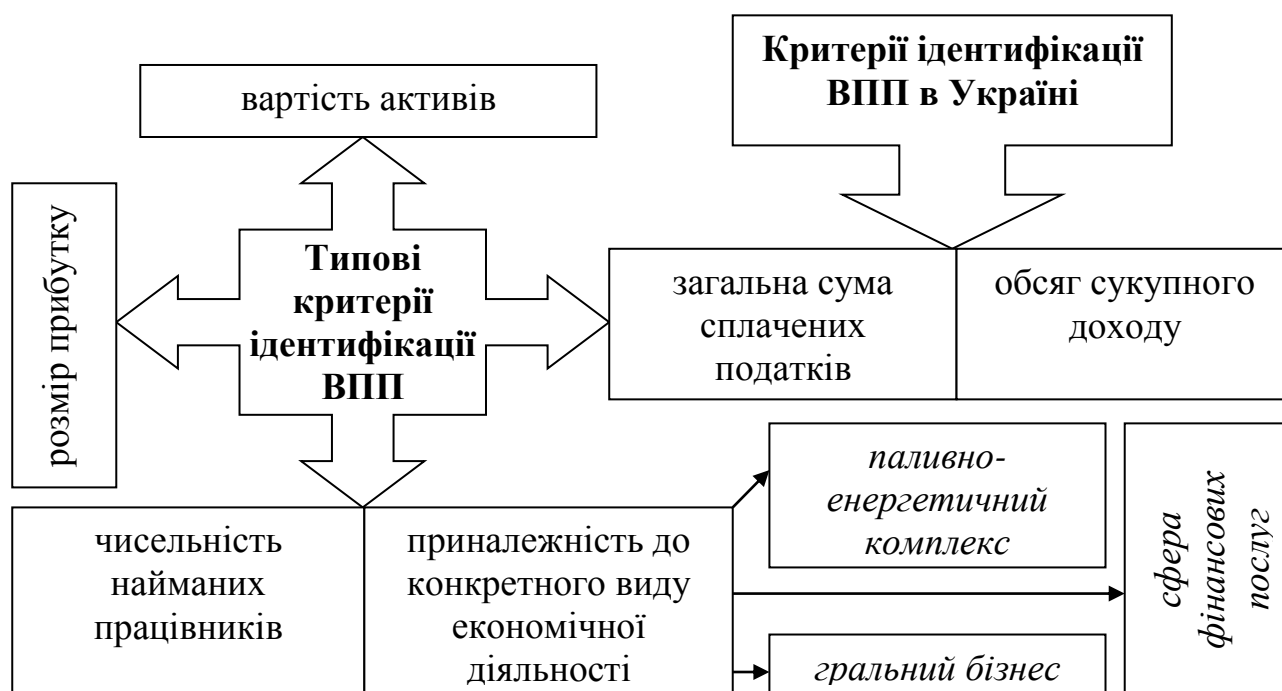
У контексті здійснюваного дослідження важливо зауважити, що у положеннях законодавства України, які регулюють економічні відносини в державі, поняття «суб'єкт великого підприємництва» та «великий платник податків» не є тотожними. Суб'єктом великого підприємництва визнається суб'єкт господарювання будь-якої

організаційно-правової форми та форми власності, у якого середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України [71]. У той час як великий платник податку – юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує п'ятсот мільйонів гривень або загальна сума сплачених до державного бюджету України податків за платежами, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, за такий самий період перевищує дванадцять мільйонів гривень [52]. Слід також додати, що крім поняття «великий платник податків» вітчизняне законодавство застосовує також термін «суб'єкт господарювання, що має стратегічне значення для економіки і безпеки держави» [72], однак цілком очевидно, що вказані поняття не є тотожними, оскільки більшість ВПП є підприємствами стратегічного значення, проте не всі підприємства стратегічного значення належать до великих платників. Більше того, деякі з них взагалі можуть бути у стадії банкрутства, при цьому статус стратегічно важливих вони не втрачатимуть [73].

Таким чином, не всіх великих платників податків можна ідентифікувати як суб'єктів великого підприємництва. При цьому доцільність розмежування цих двох понять та розбіжність у їх трактуванні не є безпідставною і ґрунтується, насамперед, на необхідності застосування національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, які визначають порядок складання і подання звітності підприємствами, а також на вимогах сучасного податкового законодавства України. Оскільки відповідно до Угоди про асоціацію між Україною та Європейським союзом (Угода) наша держава зобов'язується забезпечити поступову адаптацію законодавства України до європейського права, зокрема, у сфері бухгалтерського обліку та аудиту [74; 75], успішна імплементація Угоди передбачає перегляд відповідних чинних нормативно-правових актів, зокрема, Господарського кодексу України, Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та ін. і їх приведення у відповідність до положень європейського фінансового законодавства. Базовим документом, який здійснює нормативно-правове

регулювання сфери бухгалтерського обліку в ЄС, є Директива 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради (Директива) [76], яка визначає загальні принципи фінансової звітності ЄС, методи оцінки основних засобів, критерії групування підприємств за розмірами. Згідно зі статтею 3 «Категорії підприємств та груп» Директиви, до великих підприємств належать ті, які на дату свого балансу перевищують принаймні два з трьох нижченаведених критеріїв: валюту балансу – 20 000 000 євро; чистий оборот – 40 000 000 євро чи середню чисельність працівників, зайнятих протягом фінансового року – 250 осіб. З огляду на зазначене, заміна двох понять «великий платник» та «великий суб'єкт підприємництва» одним вбачається неможливою.

Що ж стосується зарубіжної практики відбору підприємств саме до групи великих платників податків, доцільно зауважити, що хоча критерії їх ідентифікації суттєво відрізняються в залежності від країни господарювання і навіть стратегії податкової політики держави, ознаки доходності та обсягу сплачених податків залишаються найбільш поширеними у країнах, які запровадили процедуру податкового обслуговування великих платників (рис. 1.1).



**Рис. 1.1. Критерії ідентифікації великих платників податків в Україні та світі**  
Джерело: складено автором на основі джерел [52; 77, с. 8].

Починаючи з 2000 р., критеріальні показники та порядок відбору платників до категорії великих в Україні постійно змінювався та удосконалювався, враховуючи специфіку роботи з великими платниками податків у процесі їх супроводження. Систематизація цих показників за допомогою порівняльної таблиці дала змогу виявити ключові критерії ідентифікації великих платників в Україні у минулому і нині (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

### Критерії ідентифікації великих платників податків в Україні

Період, роки	Критерії						
	Валовий дохід	Сукупний валовий дохід	Обсяг доходу від усіх видів діяльності	Середньооблікова чисельність працюючих	Загальна сума нарахованих податків до Державного бюджету	Загальна сума сплачених податків до Державного бюджету	Загальна сума ПДВ, задекларована до відшкодування
1998-2000	✓			✓		✓	
2000-2001		✓			✓	✓	
2001-2003		✓			✓		✓
2003-2008		✓			✓	✓	✓
2008-2010		✓		✓	✓	✓	✓
2010-2011	✓			✓		✓	
2011-нині			✓			✓	

Джерело: систематизовано автором на основі даних джерел [52; 78-84].

Отже, до ключових ознак із віднесення платників податків до розряду великих у нашій країні, належать:

- 1) статус суб'єкта господарських відносин (великими платниками податків в Україні, на відміну від інших країн Європи, можуть виступати лише юридичні особи);
- 2) обсяг сукупного доходу;
- 3) загальна сума сплачених податків [52].

Підприємства, які відповідають критеріям «ВПП», підлягають включенню до Реєстру великих платників податків (Реєстр), який щорічно формується і затверджується наказом Державної фіскальної служби України. Відбір платників податків для їх включення до Реєстру здійснюється на підставі аналізу інформації про сумарні обсяги доходів від усіх видів діяльності платника податків за результатами попереднього року, а також про суми сплачених до державного



бюджету України податків у другому півріччі попереднього року та першому півріччі поточного року [85].

Водночас у Проекті Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо великих платників податків)», поданого на обговорення Державною фіскальною службою України у січні 2015 року, йшлося про збільшення порогу сплати ВПП платежів до державного бюджету з 12 до 15 млн. грн., що було спричинено необхідністю додаткового врахування у розрахунках податкових платежів, які сплачуються при митному оформленні товарів. У даному документі пропонувалося визначити, що великий платник податків – це юридична особа, у якої загальний обсяг операцій з постачання товарів/послуг від усіх видів діяльності за дванадцять послідовних календарних місяців перевищує п'ятсот мільйонів гривень або загальна сума сплачених до державного бюджету України податків за платежами, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, за такий самий період перевищує п'ятнадцять мільйонів гривень (крім неприбуткових організацій) [86].

На наш погляд, ні чинні критерії відбору великих платників, затверджені у Податковому кодексі України у 2010 році, ні зазначені у окреслених вище законопроектах критерії не відповідають реаліям сьогодення. За офіційними статистичними даними лише за результатами 2015 року індекс споживчих цін на товари та послуги у розрахунку до відповідного періоду попереднього року склав 149,5 %, а індекс цін виробників промислової продукції у середньому за галузями – 138,4 % [87; 88]. Саме тому вважаємо актуальними в умовах сучасної економічної ситуації в Україні нововведення, запропоновані у проекті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо врегулювання законодавства по визначенню критеріїв та обліку великих платників податків» [89].

Автори документу також звертають увагу на те, що чинні критерії визначення великого платника податку не враховують зміни, що відбулися з економікою країни, оскільки з часу запровадження критеріїв курс долара США зріс з 7,99 грн. у 2010 році до 21,76 грн. у 2015 році, або майже в 3 рази. Це вплинуло не лише на вартість імпоротної продукції, а й відповідно на обсяг ПДВ, сплаченого митним органам. Крім

того, за цей же період значно зросли обсяги оподатковуваних операцій підприємств, що було обумовлено, в першу чергу, інфляційними процесами. На цій підставі у проекті Закону пропонується визначити, що великий платник податків – юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує один мільярд двісті п'ятдесят мільйонів гривень або загальна сума сплачених до державного бюджету України податків за платежами, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, за такий самий період перевищує тридцять п'ять мільйонів гривень.

Тим не менше, не можемо однозначно погодитися з окремими положеннями даного законопроекту з таких причин:

1. Визнаючи незаперечний факт девальвації національної валюти, все ж вважаємо, що, по-перше, не для всіх великих платників податків імпортна продукція є ключовою для провадження господарської діяльності, тому суми податкових платежів відповідних підприємств з урахуванням сум сплаченого мита зросли не настільки суттєво. Слід брати до уваги і той факт, що падіння купівельної спроможності грошей і відповідне скорочення реальних доходів населення (у 2014 році розмір реальної заробітної плати населення скоротився на 6,5 %, а у 2015 – на 22,7 % до відповідного періоду попереднього року [90; 91]) не могло не відобразитися на споживчому попиті населення і падінні обсягу придбаних товарів і послуг. Це, у свою чергу, негативно впливало на величину виторгу підприємств.

2. Враховуючи тенденцію до скорочення кількості підприємств, внесених до Реєстрів великих платників податків на 2015-2016 роки (з 2121 підприємств у 2014 році до 1751 у 2016 році) [92; 93] у зв'язку з геополітичними причинами, а також тим, що окремі підприємства за наявних кризових умов уже не здатні відповідати критерію великого платника, можна прогнозувати, що значне підвищення порогу числових критеріїв відбору призведе до подальшого зниження кількості великих платників. Очевидно, з одного боку, що чим меншою буде кількість ВПП, тим, ймовірно, більше уваги приділятиметься окремим компаніям у процесі їх податкового супроводження. Вважаємо, однак, що втрати, понесені державою у результаті переходу підприємств, які мають значні обсяги господарських операцій,

однак все ж втратили статус великого платника, на обслуговування до місцевих державних податкових інспекцій (в яких може перебувати на обліку до 10 000 платників) будуть значно вищими за вигоди, одержані державою від покращення якості податкового обслуговування платників, які все ж досягнули показників, передбачених для ВПП.

3. Крім цього, в умовах, коли національна грошова одиниця нестабільна, більш доцільним є закріпити вартісну величину критеріїв ідентифікації великих платників податків за параметром, розмір якого буде змінюватися відповідно до економічного розвитку України. Таким параметром, на наш погляд, є прожитковий мінімум. Грунтуючись на офіційних показниках динаміки індексу цін виробників у 2012-2015 роках, а також враховуючи величину прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого на 1 січня відповідного року, припускаємо, що величина критерію доходу за усіма видами діяльності для ВПП повинна становити 680 000 прожиткових мінімумів (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Розрахунок величини критерію визначення великого платника податків за доходом від усіх видів діяльності в прожиткових мінімумах**

Показник	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
Критерій визначення ВПП за доходом від усіх видів діяльності (з урахуванням індексу цін виробників промислової продукції), млн. грн.	500	519	518	607	825
Розмір прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановлений на 1 січня, грн.	941	1073	1147	1218	1218
Величина критерію визначення ВПП за доходом від усіх видів діяльності, виражена через прожитковий мінімум, од.	531350	483225	451597	497994	677271

Джерело: розраховано автором на основі даних джерела [94; 95; 96].

Пропорційно до збільшення величини критерію доходу, пропонуємо також збільшити критерій ідентифікації ВПП за обсягом сплачених до державного бюджету податків до 16 000 прожиткових мінімумів.

Що ж стосується інших аспектів ідентифікації ВПП, то як уже зазначалося, в Україні, на відміну від зарубіжних країн, індивідуальне супроводження запроваджено лише для юридичних осіб, однак певні зміни у цьому напрямі вже було здійснено. По-перше, 21 липня 2015 року між Україною та МФВ було підписано Меморандум про економічну та фінансову політику (Меморандум) [97], що є одним з основних документів у рамках затвердженої МФВ програми розширеного фінансування EFF (Extendedo Fund Facility) для України. Даний документ містить основні зобов'язання української сторони щодо здійснення реформ, а також характеристику економічної ситуації в Україні та подальші прогнози. У положеннях Меморандуму, присвячених політиці у фінансовому секторі, зазначено, що процес переходу до оподаткування заможних приватних осіб в нашій державі уже розпочато.

Зокрема, у червні 2015 року із експертом Департаменту Казначейства США у ЦО з ОВП обговорювалася також можливість надання консультацій Міністерству фінансів України з питань внесення змін до податкового законодавства з метою моніторингу та контролю за дотриманням податкової дисципліни заможними фізособами – великими платниками податків [98].

Відповідно до програми реформ, наприкінці червня 2015 року Кабінетом міністрів України було внесено на розгляд проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо запровадження обслуговування заможних фізичних осіб)» [99]. Запропоновані зміни передбачають запровадження обслуговування заможних фізичних осіб у ЦО з ОВП та його підрозділах, включивши при цьому до даної категорії фізичну особу – резидента, яка відповідає одному з критеріїв:

а) є кінцевим бенефіціарним власником (контролером) великого платника податків;

б) прямо чи опосередковано володіє 20 і більше відсотками статутного (складеного) капіталу або права голосу придбаних акцій (часток) юридичної особи, що є податковим резидентом іншої держави та задекларувала (отримала) дохід за попередній податковий (звітний) рік 10 і більше мільйонів євро;

в) загальний річний оподатковуваний дохід за попередній податковий (звітний) рік перевищує 50 мільйонів гривень.

Слід відмітити, що доцільність таких нововведень в Україні уже була відзначена вітчизняними науковцями, які досліджували перспективи оподаткування фізичних осіб з високим рівнем доходів. Зокрема, було доведено, що виділення окремої групи платників податків – заможних осіб та належна робота з ними мають певні переваги, до яких можна віднести: покращення ефективності справляння ПДФО та скорочення податкової заборгованості, краще виконання платниками податкових вимог, усвідомлення платниками політики уряду щодо виконання податкового законодавства і, як наслідок, розвиток партнерських відносин між державою та платниками [100, с. 39].

При цьому розмежування груп великих платників – юридичних осіб та заможних осіб вважаємо необхідним з огляду на разючу відмінність в об'єктах оподаткування цих платників і, відповідно, різний порядок формування в них податкових зобов'язань.

Повертаючись до дослідження теоретичних аспектів функціонування великих платників податків в Україні, звернемо увагу, що незважаючи на незначну кількість наукових розробок у цьому напрямі, все ж окремими вітчизняними вченими було сформульовано авторські підходи до ідентифікації великих платників. Зокрема, у результаті пошуку нових критеріїв відбору великих підприємств для здійснення документальних перевірок податковими органами, науковець Гринів І. З. запропонував наступні критерії відбору ВПП:

- наявність певної кількості відокремлених структурних підрозділів, які розташовані на тій же території, що і головне підприємство, яке застосовує консолідовану сплату податку на прибуток;
- сума балансової вартості основних засобів та нематеріальних активів суб'єкта господарювання на початок звітного періоду, виражену у грошовому вимірнику;
- кількість груп основних засобів та нематеріальних активів, які підлягають амортизації та кількість методів нарахування амортизації, яку застосовує підприємство;

- показник величини отриманих підприємством фінансових кредитів, як у національній, так і в іноземній валюті [101].

При цьому важливо зазначити, що розглядаючи податковий аспект функціонування господарюючих суб'єктів, автор вживає поняття «велике підприємство» та «великий платник податку» як синоніми і не дає конкретизованого визначення останнього, однак звертає увагу на необхідність удосконалення податкового контролю за діяльністю цих підприємств. На противагу цьому, професор В. М. Мельник вказує на те, що податкові органи порушують принцип справедливості оподаткування шляхом виокремлення «великих» платників та створюючи для них «тепличі» умови щодо обліку і контролю, що виявляється, зокрема, в утворенні офісів для роботи ВПП. На думку науковця, «великі платники» – не що інше, як передавальна ланка [35, с. 41], а диференціація платників на «великих» та «невеликих» є недостатньо обґрунтованою і має дискримінаційні ознаки стосовно більшості [6, с. 8].

Беручи до уваги, що у ринковій економіці будь-яка організаційна форма господарювання може знайти свою нішу, де її переваги будуть більш значущими порівняно з недоліками і де вона матиме кращі результати порівняно з альтернативними організаційними формами господарювання [70, с. 12] та той факт, що останніми роками у вітчизняній економіці досить чітко проявляються світові тенденції до консолідації укрупненого системного бізнесу [67, с. 106], на наш погляд, вже не може існувати жодних сумнівів щодо необхідності існування персоналізованого підходу до роботи із великими платниками. Останнє, у свою чергу, зумовило потребу у формуванні понятійного апарату супроводження великих платників податків і, перш за все, визначенні їх статусу як особливих суб'єктів податкових відносин.

Найбільш конструктивно у вітчизняній науці визначення поняття «великий платник податку» ще до його офіційного запровадження у нормативний обіг сформулював В. П. Гой. На думку науковця, великий платник податку – це юридична особа з усіма своїми структурно відокремленими підрозділами, дочірніми підприємствами, філіями та ін., яка зареєстрована або ж здійснює свою

господарську діяльність на території України, і органами державної податкової служби України за показниками обсягу сукупного валового доходу, загальною сумою сплачених до державного бюджету податків та кількістю працюючих віднесена до числа стратегічних підприємств – платників податків [15, с. 9].

Характерним для цього визначення є оперування чисельністю найманого персоналу підприємства, обсягом сукупного валового доходу та сумою сплачених до державного бюджету податків як критеріями відбору ВПП, адже у даному випадку автор, очевидно, використовує критерії, закріплені чинним на той момент законодавством. Тим не менше, науковець одним із перших звернув увагу на проблему термінологічної визначеності статусу великого платника податку, адже до законодавчого закріплення, ВПП ототожнювався із стратегічно важливим для економіки і безпеки держави підприємством, незважаючи на відмінність у змісті цих понять. На думку В. П. Гоя, основними ознаками підприємств, установ – великих платників податків, є те, що вони є суб'єктами податкових правовідносин, які на засадах обов'язковості, індивідуальної безоплатності, безповоротності, забезпеченості державним примусом, що не має характеру покарання або ж контрибуції, з метою забезпечення платоспроможності суб'єктів публічної влади за рахунок власних або ж залучених коштів сплачують обов'язкові платежі до бюджетів або позабюджетних державних фондів [15, с. 9]. Узагальнюючи погляди даного науковця, ми, однак, вважаємо запропоновані ним ознаки ВПП недостатньо обґрунтованими, адже примусова сплата податків на умовах обов'язковості, індивідуальної безоплатності і безповоротності є характерною для усіх без винятку платників податків і є об'єктивною умовою існування податкової системи держави.

Серед вітчизняних науковців, які також присвятили дослідження відносинам, що виникають між державою та великими платниками, слід відзначити й Л. О. Матвейчук. Державний податковий менеджмент великих платників податків науковець розуміє як систему принципів, методів і засобів управління діяльністю великих платників податків і відносин, які формуються при їх податковому супроводженні органами податкової служби. При визначенні ж великого платника податків увага автора акцентується на затверджених податковим законодавством

критеріях відбору – сукупний валовий дохід, обсяг сплачених і нарахованих платежів до державного бюджету, величина податку на додану вартість, задекларована до відшкодування з бюджету, середньооблікова кількість працівників за звітний рік [102, с. 9].

Для конкретизації соціально-економічної ролі великих платників вважаємо доцільним приділити увагу основним характеристикам даних суб'єктів податкових відносин. Зокрема, специфіка господарської діяльності ВПП, яка полягає у складній структурованості, обумовлює переважання окремих правових форм організації підприємств цієї категорії. Як правило, відповідно до правового статусу і форми господарювання, ВПП представлені різними видами господарських товариств. Зокрема, в Україні основну частину ВПП утворюють акціонерні товариства і товариства з обмеженою відповідальністю [103], причому не існує жодних обмежень щодо форми власності цих підприємств.

Крім цього, як уже зазначалося, набуття статусу ВПП може стати результатом об'єднання підприємств і утворення інтегрованих структур, чільне місце серед яких належить корпораціям. Оскільки основною тенденцією світової економіки є прискорення темпів глобалізації, зумовленої міжнародною міграцією капіталів, використанням міжнародного поділу праці, поглибленням спеціалізації країн, поширенням їх економічних взаємовідносин та взаємозалежності, центральним суб'єктом трансформації світового економічного зростання стають транснаціональні компанії (ТНК) [104].

Враховуючи характеристики типових правових форм організації великого бізнесу, слід виокремити наступні особливості діяльності ВПП [105, с. 56]:

- наявність сукупності повнофункціональних, однак відокремлених і географічно віддалених підрозділів головного підприємства, що є особливо актуальним для господарських структур, які функціонують на міжнародній арені;

- можливість підвищення фінансового потенціалу шляхом «переливання» прибутків через співпрацю із «офшорними» партнерами;



- охоплення різноманітних рівнів ділової активності та інтересів широкого кола споживачів, що спричиняє необхідність постійного опрацювання новацій податкового законодавства та інтерпретації його колізій;
- безумовне провадження податкового планування на підприємстві та використання заходів податкової оптимізації;
- залучення висококваліфікованих податкових консультантів для реалізації завдань податкового менеджменту господарюючого суб'єкта.

Однією із характерних рис, притаманних ВПП є також приналежність до видів економічної діяльності, пов'язаної із веденням нетрадиційного для більшості господарюючих суб'єктів податкового обліку та формуванням відповідної звітності, що в основному притаманне банківській справі та страхуванню [106, с. 55].

Що ж стосується фіскального аспекту функціонування великих платників, то віддаючи належне їх значному вкладу у формування податкових надходжень бюджету, все ж не можемо погодитися із твердженням окремих науковців з приводу того, що ВПП фактично забезпечують фінансовий аспект виконання державою своїх функцій – соціальної, економічної, оборонної та інших [57, с. 67], однак схилиємося до думки, що створюючи ризики фінансового дисбалансу під впливом несприятливої кон'юнктури зовнішніх ринків, великі платники справді можуть спричинити істотне падіння бюджетних доходів [107, с. 44]. Крім цього, вважаємо беззаперечним припущення, що великі платники податків є регуляторами інвестиційних процесів, діяльність яких опосередковано впливає на наповнення державної скарбниці [108, с. 210], адже очевидно, що результатом реалізації внутрішніх джерел інвестування, які належать підприємствам із високим фінансовим потенціалом, як правило, є розширене відтворення та впровадження інвестиційних проектів, які у подальшому принесуть прибутки вкладникам, а у результаті розподілу ВВП і відповідні доходи державі.

Рівень складності здійснюваних трансакцій, який характеризує ВПП як окрему групу платників, вимагає від них дотримання найвищих професійних та корпоративних стандартів, пов'язаних із веденням обліку та складанням звітності, що є особливо актуальним, враховуючи запутаність форм ухилення від

оподаткування, притаманних ВПП [109, с. 14]. При цьому, як зауважують професор В. Л. Андрущенко та Т. В. Тучак, завдяки податковими ризикам, ВПП можуть перетворитися на великих неплатників. У цьому контексті під податковими ризиками розуміються усі обставини, за яких при допомозі податкових консультантів стає можливим так зване агресивне податкове планування, яке ставить за мету реалізацію способів формально легального, але нелегітимного заниження податкових зобов'язань [110, с. 77]. Основні ж ризики щодо виконання податкового обов'язку ВПП з точки зору податкових органів виникають у результаті дії таких факторів їх господарської діяльності [106, с. 55]:

- 1) офшорна бізнес-активність;
- 2) участь у контрольованих операціях;
- 3) спрямованість податкової стратегії підприємства на мінімізацію обсягів обов'язкових платежів;
- 4) наявність великих за обсягами масивів фінансової звітності, формування якої пов'язане із необхідністю розрахунку податкових зобов'язань ВПП, і яка підлягає подальшому опрацюванню фіскальними органами;

З метою надання належного рівня податкового обслуговування, надзвичайно важливими є й ідентифікація та розуміння джерел ризиків, що впливають на загальну податкову поведінку платника податку. Основними чинниками, які враховуються при оцінці податкових ризиків, притаманних великим платникам податків, є:

- регулятивний потенціал: показник результативності застосування санкцій за порушення податкового законодавства;
- податкові колізії: вплив невирішених питань в оподаткуванні на поведінку платника у майбутньому;
- специфіка господарювання: особливості оподаткування, притаманні конкретній галузі промисловості;
- податкова історія: наявність випадків ухилення від оподаткування;
- рівень внутрішнього контролю: якість контролюючих заходів, що здійснюються внутрішніми структурними підрозділами підприємства;

- зовнішні фактори: наявність новацій в нормативно-правовому забезпеченні та адміністративному регулюванні діяльності господарюючих суб'єктів;
- раптова зміна фінансових результатів: випадки різкого падіння доходів або зростання витрат, що супроводжується суттєвими коливаннями прибутків підприємства;
- економічне підґрунтя здійснюваних трансакцій: факт виявлення операцій, що виконувалися лише з метою одержання податкових пільг;
- періодична зміна обслуговуючого банку, юридичних консультантів та аудиторів: заміна названих економічних агентів без вагомої причини;
- виконання значної кількості трансакцій із пов'язаними сторонами: відповідність одержаних від здійснених операцій результатів виконаним зобов'язанням та узятим ризикам;
- форма власності та структура управління: вплив організаційно-правової та форми власності на вид економічної діяльності підприємства та, відповідно, види податкової звітності;
- специфіка податкової стратегії: рівень обізнаності персоналу фіскальних органів із податковою стратегією суб'єкта господарювання, її спрямованість та типове застосування іншими підприємствами [111, с. 18].

У той же час, найбільш яскраво вираженими ознаками, які характеризують високий рівень податкового ризику невиконання податкового обов'язку ВПП є:

- 1) фінансові результати та обсяги податкових зобов'язань, що значно відрізняються від аналогічних галузевих показників;
- 2) суттєве відхилення обсягів сплачених податків від аналогічного показника минулого періоду та у порівнянні із середнім по галузі;
- 3) відсутність економічних підстав щодо відмінностей між результатами фінансового та податкового обліку;
- 4) наявність необґрунтованих витрат та поява збитків, сплата відносно низьких обсягів податків;
- 5) провадження корпорацією, радою правління або керівниками підрозділів агресивного податкового планування;

б) результат нарахування обов'язкових платежів, що погано узгоджується із показниками ефективності реалізації податкової політики;

7) відмінності між фінансовими показниками, задекларованими при розрахунку податку на додану вартість та податку на прибуток;

8) зростання обсягу доходів від реалізації продукції та надання послуг підприємства, що супроводжується скороченням обов'язкових платежів;

9) наймання персоналу, що спеціалізується на застосуванні податкового та митного законодавства, для виконання повсякденних бізнес-операцій, зокрема розрахунку соціальних відрахувань та обсягу експорту чи імпорту і т. ін. [111, с. 18].

Оскільки податки, сплачені великим бізнесом, не лише відображають вплив правових механізмів на фінансову сферу, а й активно впливають на впорядкування податкових відносин [108, с. 209], стає очевидним, що роль ВПП є значно ширшою за лише наповнення бюджетів. Порівнюючи спільні аспекти понять «велике підприємство» і «великий платник податку» та проаналізувавши макроекономічні функції великого підприємництва, запропоновані І. З. Саврас [112, с. 7], пропонуємо до функцій, які виконують ВПП, віднести:

- зовнішньоекономічне представництво держави на міжнародному ринку і, відповідно, формування національного іміджу ведення бізнесу;

- здійснення контролю основних сегментів ринку та вплив на ціноутворення сировини, готової продукції та послуг, а на фінансовому ринку – й ціни капіталу;

- участь у регулюванні обсягів сукупного попиту та пропозиції;

- створення значного обсягу робочих місць;

- формування основної частини доходів державного бюджету;

- справляння ефекту на формування орієнтирів державної податкової політики;

- опосередкований вплив на рівень життя населення та забезпечення розвитку соціальної інфраструктури населених пунктів.

Водночас основними ознаками податкових надходжень, сплачених ВПП, є стабільність, безперервність і тривалість, що у свою чергу забезпечує виконання прогнозованих показників доходів бюджету та реальну можливість фінансування запланованих у ньому видатків. Отже, існує пряма залежність між прибутковістю

великих платників і наповнюваністю державного бюджету, у зв'язку з чим виникає потреба в налагодженні стійких партнерських відносин держави та великих платників, що передбачає здійснення заходів, спрямованих на економічний розвиток країни, стимулювання іноземних інвестицій, зниження податкового навантаження тощо [108, с. 209]. Основні ж характеристики та функції ВПП можна відобразити наступним чином (рис. 1.2):

Функції	Ознаки	Податкові ризики діяльності
формування національного іміджу ведення бізнесу	масштабність	офшорна бізнес-активність
вплив на ціноутворення на ринку товарів і послуг, а також на ринку капіталів	багаторівневість ухвалення управлінських рішень	участь у контрольованих операціях
створення значного обсягу робочих місць	висока фінансова спроможність	спрямованість стратегії підприємства на мінімізацію податкових зобов'язань
забезпечення розвитку соціальної інфраструктури населених пунктів	ефективність корпоративного податкового менеджменту	ймовірність неумисного порушення податкового законодавства у міру різноплановості та значного обсягу господарських операцій
формування основної частини доходів бюджету	соціально-економічна значимість	
вплив на зміну орієнтирів податкової політики	<b>ВЕЛИКІ ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ</b>	

**Рис. 1.2. Ознаки, функції великих платників податків та податкові ризики їх діяльності**

Джерело: розроблено автором на основі власних досліджень

Розглянувши традиційні критерії ідентифікації великих платників податків, національні особливості їх відбору в Україні та базуючись на дефініції, зафіксованій в українському податковому законодавстві, вважаємо, що великий платник податку є юридичною особою будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, яка відповідно до результатів фінансово-господарської діяльності або обсягу сплачених до державного бюджету обов'язкових платежів відібрана до категорії платників податків, супроводження яких здійснюють спеціалізовані податкові органи.

Функціонування ВПП у національній економіці набуває дедалі більшого значення, оскільки, по-перше, сфера їх діяльності не обмежується кордонами однієї

країни, а по-друге, роль цих підприємств є значно ширшою за традиційно визнану, яка полягає у наповненні бюджету. Поряд із цим, на наш погляд, вирішальним фактором у питанні персоналізованого підходу до обслуговування ВПП, окрім високого фінансового потенціалу та відповідних ризиків невиконання податкового обов'язку, є їх соціально-економічна значимість, яка проявляється у впливі на прикладні аспекти класичних економічних законів попиту і пропозиції, а також на формування податкової та економічної політики держави загалом. Саме характер їх впливу на економічні процеси обумовлює необхідність та особливості супроводження великих платників податків, які буде більш детально розглянуто у другому параграфі даного розділу.

### **1.3. Необхідність та зміст супроводження великих платників податків**

Успішне впровадження новацій у будь-якій сфері суспільного життя є результатом всеосяжності та інституційної відповідності дій виконавців, коли мета і завдання нововведень є зрозумілими як для реформаторів, так і для безпосередніх учасників перетворень, і забезпечені підтримкою з боку держави. Впродовж останніх десятиріч у багатьох країнах світу відбувалися необоротні зміни в усіх ланках національної економіки, зумовлені змінами в суспільно-політичному житті, активізацією зовнішньополітичної діяльності держав, посиленням ринкових перетворень, які сприяли підвищенню загального рівня добробуту населення та усуненню соціально-економічних протиріч. Одним із найбільш важливих та глибинних перетворень, проведених розвиненими державами, а пізніше за їх прикладом – й країнами, що розвиваються, стала податкова реформа, спрямована на підвищення операційної ефективності податкової системи. Результатом нововведень стало запровадження нової організаційної структури податкових органів, яке виявилось у сегментації платників податків, а у подальшому – у появі спеціалізованих податкових офісів по роботі з великими платниками податків.

Таким чином, механізм супроводження великих платників податків фіскальними органами висвітлено переважно у розробках зарубіжних фахівців, що

обґрунтовується наявністю широкого спектру досліджуваних питань, – проведення податкової реформи у розвинених країнах уже завершено, а модель функціонування податкових органів перебуває на етапі вдосконалення, що надає реальну можливість науковцям оцінити ефективність функціонування цих установ, порівнявши адміністративні затрати, понесені на проведення податкової реформи та фактичний результат від її реалізації.

В Україні ж проблематика супроводження ВПП та адміністрування їх платежів обговорюється у досить вузькому науковому колі, незважаючи на наявність тісного взаємозв'язку між питаннями організації діяльності спеціалізованих податкових інспекцій з обслуговування ВПП та удосконалення структури податкових органів в країні, які розглянуті у численних працях вітчизняних науковців, серед яких: Є. В. Додіна, В. Л. Журавський, В. В. Попова, О. О. Чикаренко, Ф. О. Ярошенко, та ін. Віддаючи належне напрацюванням вчених у сфері дослідження напрямів підвищення ефективності функціонування податкових органів, що обслуговують великих платників податків, за авторством Т. В. Василькової [57], В. П. Гоя [9; 108], А. В. Пислиці та О. М. Сущенка [113; 114], Л. О. Матвейчук [10], О. Ю. Тімарцева [14], слід зауважити, що методика обслуговування ВПП в Україні в основному ґрунтується на досвіді розвинених країн та сформована відповідно до рекомендацій міжнародних організацій, що підкреслює важливість вивчення особливостей податкового супроводження великих платників із врахуванням світового досвіду.

Однією із головних причин утворення офісів з обслуговування ВПП у розвинених країнах стала необхідність посилення контролю за діяльністю цієї групи платників податків. Більшість операцій, що здійснювалися при податковому супроводженні великих платників в індустріальних країнах, до початку 90-х років базувалися виключно на виконанні контролюючої функції податкових органів. Зокрема, створенню спеціалізованих ООВП у країнах Європейського союзу передувало запровадження у 1960-70-х роках податку на додану вартість, підготовка до справляння якого вимагала посилення податкового контролю за суб'єктами оподаткування [115, с. 6]. Водночас виокремлення великого бізнесу в привілейовану

категорію платників поклато початок переходу податкових офісів від організаційної моделі, яка значною мірою була зорієнтована на вид податку, що справляється, до організаційної моделі за видом платника податку [115, с. 36].

Організаційна модель податкових органів, зорієнтована на тип платника податку, є найбільш сучасною формою розвитку організаційної структури фіскальних органів, яка вперше набула поширення у таких країнах як США, Австралія та Великобританія. Вона ґрунтується на засадах функціонального розподілу обов'язків між відомствами податкової служби, однак передбачає згрупування усіх операційних процесів навколо окремих, відмінних за характеристиками, груп або сегментів платників податку, яким притаманна різна податкова поведінка, і, як результат, відмінний рівень ризику несплати податку. Саме з метою управління цими ризиками фіскальні органи повинні розвивати і застосовувати стратегії податкової роботи, що відповідають унікальним характеристикам окремої групи платників податків [25, с. 59-60].

Незважаючи на перебування організаційної моделі податкової служби, що орієнтується на вид платника податку, на досить ранньому етапі впровадження, багато країн, які усвідомили усю важливість сегментації платників податків, а також необхідність запровадження диференційованого підходу до їх супроводження, вже частково реалізували такий підхід шляхом заснування спеціалізованих податкових офісів по роботі із представниками великого бізнесу. Специфіка діяльності цих фіскальних органів залежить від направленості податкової політики та національної стратегії розвитку окремої держави, що обумовлює різноплановість їх завдань та послуг, які надаються платникам податків.

Як і в інших країнах, створення спеціалізованих податкових інспекцій з обслуговування великих платників стало одним з етапів реформування і модернізації податкової служби в Україні, яку було розпочато у 1999 році з експерименту із розробки нових підходів до питання примусового стягнення податкової заборгованості. У цей період було також визначено головні стратегічні напрями розвитку державної податкової служби України [116]. Відповідно до Наказу Державної податкової адміністрації України «Про утворення інспекцій по



роботі з великими платниками податків» [117] у квітні 2000 р. на базі державних податкових інспекцій в містах Дніпропетровську, Донецьку, Запоріжжі, Луганську, Одесі та Харкові були створені державні податкові інспекції у відповідних містах з функціями безпосереднього обслуговування та контролю за великими платниками податків, структура яких затверджувалась ДПА України, як індивідуальна, для апробації різних варіантів організації роботи із зазначеною категорією платників.

Уже в липні 2000 року Державній податковій адміністрації України було надано право створювати СДПІ [118] і відповідно до законодавства було ліквідовано спеціалізовані державні податкові інспекції, запроваджені з метою апробації, та створено нові СДПІ по роботі з ВПП в таких містах, як: Дніпропетровськ, Донецьк, Запоріжжя, Луганськ, Одеса та Харків. Одним із основних факторів відбору регіону для створення СДПІ був податковий потенціал підприємств, розташованих на відповідній території.

Слід зазначити, що процес запровадження й реорганізації СДПІ в Україні здійснювався відповідно до Концепції вдосконалення організаційної структури державної податкової служби України [119] у рамках проекту «Модернізація державної податкової служби України – 1» в межах двосторонньої Угоди про позику між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку. Метою проекту стало створення надійних підвалин для організації та роботи ДПС, включаючи, у тому числі, підтримку управлінь великих платників податків – виконання програми розроблення, планування та нагляду за впровадженням ініціатив, спрямованих на зміцнення та розширення діяльності управлінь великих платників податків ДПА, включаючи надання технічної допомоги [120].

Передбачалося, що взаємодія з великими платниками податків буде базуватися на новій філософії партнерських відносин із платниками і пріоритетності сумлінної сплати податків і зборів. В основу ж функціонування СДПІ було покладено зміну методів роботи з великими платниками податків, виявлення схем мінімізації податкових зобов'язань та упередження порушень податкового законодавства, впровадження системи стимулювання підприємств для забезпечення прозорості їх діяльності. Функція ж «супроводження великих платників податків»

запроваджувалася в СДПІ для детального вивчення особливостей діяльності великих платників та організації нових форм роботи з ними [14, с. 312].

Умовно процес об'єднання великих підприємств в окрему групу платників та формування механізму їх податкового супроводження в Україні можна поділити на такі етапи:

1. Затвердження офіційного визначення статусу «великий платник податку» [78] та формування нормативно-правової бази запровадження і функціонування спеціалізованих державних податкових інспекцій (СДПІ). Ліквідація СДПІ, створених для апробації, та створення повнофункціональних СДПІ у Києві, Одесі, Запоріжжі, Дніпропетровську, Донецьку, Луганську, Харкові та СДПІ по роботі з підприємствами гірничо-металургійно комплексу у Кривому Розі (2003 р.).

2. Налагодження роботи ООВП. Утворення СДПІ у м. Миколаїв (2006 р.), м. Сімферополь (2009 р.), м. Львів (2010 р.) [8, с. 31]. Створення Управління організації роботи з великими платниками податків (2006 рік), до функцій якого належали, зокрема, координування порядку відбору ВПП до категорії «великий» та здійснення контролю за роботою регіональних органів ДПС та СДПІ.

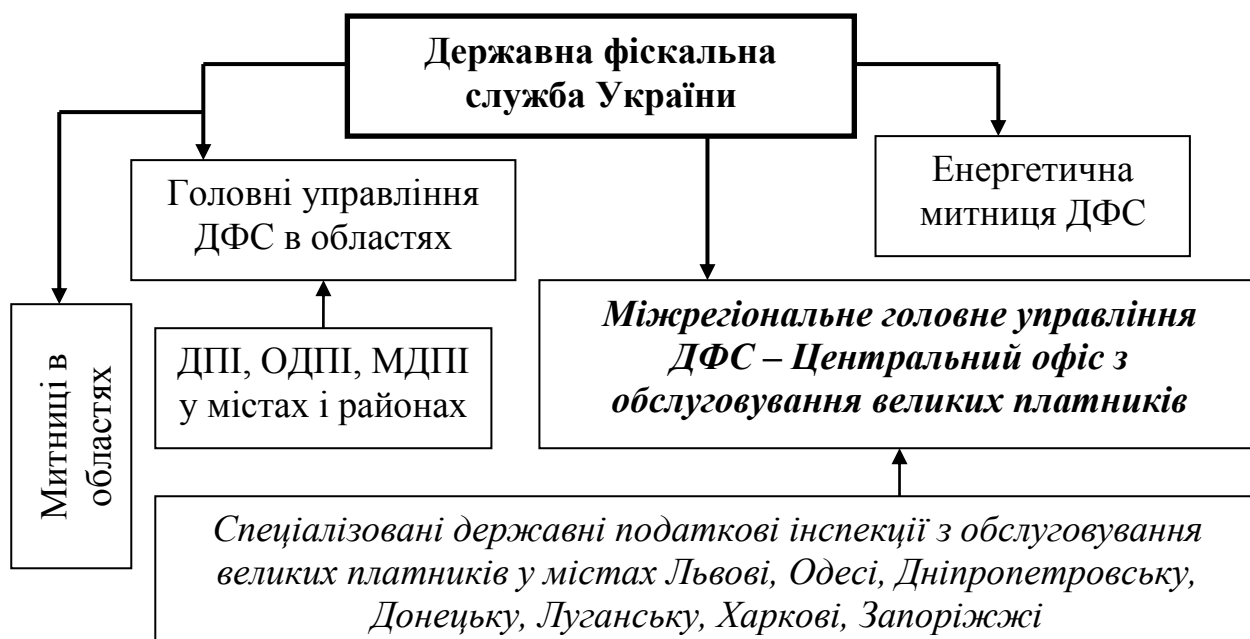
3. Підвищення ефективності супроводження великих платників податків – утворення у складі ДПА України Департаменту обслуговування великих платників податків (2010 рік) [116], законодавче закріплення статусу «великий платник податку» у Податковому кодексі України (2011 рік) та утворення Центрального офісу з обслуговування великих платників податків, як окружної державної податкової служби, шляхом перетворення Спеціалізованої державної податкової інспекції по роботі з великими платниками податків у м. Києві (2012 рік) [121]. Даний етап характеризується початком адміністративної реформи органів влади в Україні [122], який передбачав, у тому числі, зменшення кількості територіальних органів податкової служби. Таким чином у 2012 році відбулася реорганізація СДПІ у Сімферополі, Миколаєві та Кривому Розі у сервісні центри [123], кількість СДПІ було скорочено з одинадцяти до семи. Відтоді сучасна система органів ЦО з ОВП включає СДПІ у Дніпропетровську, Донецьку, Запоріжжі, Луганську, Львові, Одесі та Харкові (рис. 1.3).



**Рис. 1.3. Територіальне розташування Спеціалізованих державних податкових інспекцій з обслуговування великих платників в Україні станом на 2015 рік**

Джерело: складено автором на основі джерела [124].

Спеціалізовані державні податкові інспекції, поряд із державними податковими інспекціями в районах і містах, входять до переліку територіальних органів Державної фіскальної служби України (рис. 1.4):



**Рис. 1.4. Територіальні органи Державної фіскальної служби України**

Джерело: складено автором на основі джерела [124].

У свою чергу у структурі ЦО з ОВП функціонують такі структурні підрозділи, як Управління фінансово-економічної роботи та бухгалтерського обліку, Слідче управління фінансових розслідувань, Управління реєстрації платників та електронних сервісів, Управління ІТ, Координаційно-моніторингове управління, Управління відшкодування податку на додану вартість, Управління внутрішнього аудиту та контролю, Управління податкового супроводження підприємств сфери матеріального виробництва, Управління податкового супроводження підприємств сфери паливно-енергетичного комплексу, Управління податкового та митного аудиту і т. ін. [125]. Серед функцій, які здійснює ЦО з ОВП [126], з точки зору важливості операційної діяльності цієї установи для забезпечення формування податкових надходжень державного бюджету, виділимо:

- адміністрування податків і зборів, єдиного соціального внеску та інших платежів і забезпечення контролю за своєчасністю, достовірністю і повнотою їх нарахування та сплати до бюджету і відповідних позабюджетних фондів;
- проведення аналізу та здійснення управління ризиками з метою визначення форм і обсягів митного і податкового контролю;
- формування та ведення реєстрів, банків та баз даних, забезпечення ведення реєстру страхувальників єдиного внеску;
- забезпечення впровадження і технічного супроводження інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій, автоматизація процедур;
- координування діяльності СДПІ та організація їх взаємодії з державними органами та органами місцевого самоврядування.

Організаційна структура СДПІ суттєво відрізняється від структури державних податкових інспекцій районного рівня, оскільки має галузеву спрямованість – основну діяльність за усіма видами податків виконують галузеві команди спеціалістів відповідно до індивідуальної програми обслуговування платника щодо підтримки якісного рівня та широкого спектру податкових послуг. Основними складовими структури СДПІ є відділи податкового супроводження підприємств сфери матеріального виробництва і невиробничої сфери, а також функціональні

управління – податкового аудиту, координаційно-моніторингове та ін. [127]. Галузеві відділи очолює координатор, за яким закріплена група ВПП, утворена за ознакою приналежності до однієї з галузей національної економіки. Координатор узгоджує взаємодію великого платника податків із податковою службою та налагоджує роботу галузевого відділу, до якої, за необхідності, можуть також залучатися експерти, які відповідають за грамотне застосування податкового законодавства на практиці [12, с. 49; 102; с. 10]. Така форма співпраці надає можливість фахівцям податкових органів глибше зрозуміти специфіку діяльності підприємств, що оподатковуються, вивчити їх виробничий процес, організувати на необхідному рівні адміністрування податків і зборів, провести якісний аналіз фінансово-господарської діяльності, підтримувати високу податкову дисципліну та розвивати галузеві зв'язки [57, с. 68].

Як влучно зазначає Ю. С. Махиніч, саме дотримання конституційного обов'язку сплати податків є основною прерогативою фіскальних органів у супроводженні ВПП, а оскільки в Україні діє принцип рівності платників перед законом, контролюючим органам забороняється додатково обтяжувати податковим тягарем ВПП, навіть незважаючи на те, що їх роль у формуванні податкових надходжень державного бюджету є домінуючою [128, с. 41].

Отже, з урахуванням викладеного, супроводження великих платників податків можна визначити як діяльність фіскальних органів рекомендаційного характеру, що реалізується у процесі адміністрування обов'язкових платежів великих платників податків, і яка спрямована на забезпечення великим платникам максимально комфортних умов обслуговування, а також на попередження появи факторів порушення ними податкового законодавства.

Зокрема, в результаті супроводження в СДП великі платники податків одержують наступні організаційні та функціональні переваги:

- 1) комплексний підхід – усі ВПП, що обліковуються в СДП об'єднані за специфікою здійснюваної економічної діяльності;
- 2) максимальна увага – максимальне скорочення витрат часу платника на виконання обов'язкових податкових процедур, які потребують безпосереднього

спілкування з посадовими або службовими особами СДП, враховуючи загалом невелику кількість великих платників, які обслуговуються податковими органами;

3) запровадження принципу «Єдиного вікна» – комплексне податкове консультування ВПП забезпечується адміністраторами основних податків у галузевих відділах, за якими закріплені платники, з урахуванням напрямів здійснюваної ними господарської діяльності;

4) оперативність вирішення питань – закріплення координатора або групи координаторів за кожним окремим платником податків або групою платників, що входять до однієї фінансово-промислової групи, або мають суттєвий вплив на результат фінансово-господарської діяльності великого платника податків;

5) фаховий підхід – досконале володіння фахівцями спеціалізованих податкових інспекцій специфікою фінансово-господарської діяльності великих платників податків та постійне підвищення ними професійної кваліфікації;

6) мінімізація суб'єктивних факторів – розширення кола адміністративних процедур, що виконуються через засоби електронного зв'язку, у тому числі створення умов для надання податкової звітності великими платниками у електронному вигляді;

7) ризик-орієнтований податковий менеджмент – зниження кількості контролюючих заходів з боку податкових органів внаслідок підвищення аналітичної складової контрольно-перевірочної роботи останніх, її орієнтації на платників з високим ступенем ризику недекларування та впровадження нових ризик-орієнтованих методик;

8) недопущення податкової дискримінації – забезпечення єдиного підходу до платників податків з однаковим характером податкової поведінки та умовами ведення бізнесу [129].

Поряд із цим, однією із найбільш гострих проблем супроводження ВПП залишається специфіка постановки даних підприємств на облік в СДП. До 2015 року відповідно до положень Податкового кодексу України, після включення до Реєстру, великі платники податків були зобов'язані стати на облік у контролюючому органі, що здійснює супроводження ВПП, тобто Спеціалізовану ДПІ з початку

податкового періоду (календарного року), на який сформовано Реєстр. У разі відсутності за місцем реєстрації великого платника СДП, облік такого платника податків дозволялося здійснювати або територіально найближчою СДП, або іншим контролюючим органом. При цьому ВПП, щодо якого прийнято рішення про переведення на облік в СДП, чи інший контролюючий орган, після взяття його на облік за новим місцем зобов'язувався сплачувати податки за місцем попереднього обліку у контролюючих органах, а подавати податкову звітність та виконувати інші податкові обов'язки – за новим місцем обліку [52].

Таким чином, протягом тривалого періоду часу Державній фіскальній службі України не вдалося досягти мети створення спеціалізованих державних податкових інспекцій – стовідсоткового переведення на облік великих платників податків та запровадження індивідуального податкового супроводження кожного з них. До затвердження ПКУ, станом на 2009 р. в СДП обслуговувалося лише 16,9 % великих платників, вже у 2011 р. – 66,9 % [130], однак станом на 2015 рік майже 60 % великих платників податків обслуговувалися поза ЦО з ОВП та його підрозділами [131].

Спробою вирішення даної проблеми стала відміна можливості для великих платників податків самостійно обирати податкову інспекцію для обслуговування. Таким чином, після внесення відповідних змін до ПКУ, з 1 січня 2015 року щодо великих платників податків, які самостійно не стали на облік в СДП, центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, зобов'язаний прийняти рішення про зміну основного місця обліку та переведення ВПП на облік в СДП [132]. Всупереч очікуванням, дане нововведення мало досить неоднозначні наслідки: маючи на меті дотримання рекомендацій МВФ та реальну реалізацію цілей, заради яких було запроваджено СДП, уряд, однак стикнувся із двома серйозними проблемами.

Перша із них – невідповідність вимог законодавства принципу партнерства, який було покладено в основу взаємодії великих платників та фіскальних органів, адже обов'язкова постановка на облік в найближчу СДП, яка може бути досить віддаленою від місця розташування великого платника податку, означає появу

суттєвих незручностей для керівництва останнього у виконанні процедур, які відповідно до приписів законодавства, вимагають особистої присутності керівника чи головного бухгалтера великого платника податків. Таким чином порушується також один із основних принципів оподаткування – принцип зручності [133, с. 640], згідно з яким кожен податок повинен справлятися в такий час і такий спосіб, які є найбільш зручними для платника податку.

Друга проблема заключалася в тому, що переведення великих платників податків на облік до СДПІ не відповідало реформі децентралізації, яку було розпочато в Україні у 2014 році, і яка передбачає створення належних матеріальних, фінансових та організаційних умов для забезпечення здійснення органами місцевого самоврядування власних і делегованих повноважень [134]. Мова йде про те, що у разі переведення ВПП на облік до СДПІ, бюджети області могли недоотримувати частину сум податку на прибуток, яка відповідно до п. 17 ст. 64 Бюджетного кодексу України включається до складу доходів загального фонду бюджетів міст республіканського та обласного значення, міст Києва та Севастополя, районних бюджетів тощо [135]. Зазначене суперечило основним завданням фінансової децентралізації, зокрема, в частині перерозподілу податків та збільшення обсягу доходів місцевих бюджетів.

Саме на даній проблемі було зацентровано увагу законотворців, що обумовило появу проекту змін до Податкового кодексу у частині регулювання порядку обліку великих платників податків. Запропонований законопроект передбачає, що у разі відсутності за місцем реєстрації великого платника податків СДПІ, облік такого платника податків здійснюватиметься контролюючим органом за місцем реєстрації такого платника податків та координуватиметься відповідним контролюючим органом, що здійснює супроводження великих платників податків [89]. Таким чином, у разі прийняття даних змін до ПКУ, потреби в обов'язковому переході ВПП на облік до СДПІ не буде.

У свою чергу, у рамках проекту реструктуризації Державної фіскальної служби [136; 137], спрямованої на створення справедливої, чесної, прозорої податкової та митної систем, що дозволять забезпечити стабільність,



передбачуваність та рівний підхід до бізнесу, Центральним офісом з обслуговування великих платників розроблено Концепцію реформування ЦО з ОВП (Концепція) [138], місією якої є створення сприятливих умов для платників податків, стимулювання розвитку бізнесу, забезпечення принципів рівності та верховенства закону. Одне із головних завдань Концепції – оптимізація структури, менеджменту та бізнес-процесів у ЦО з ОВП. Реформування Центрального офісу з обслуговування великих платників передбачає трансформацію його існуючої регіональної моделі, що включає сім СДПІ, на нову.

Отже, на заміну спеціалізованим державним податковим інспекціям придуть:

- Дніпропетровське управління ЦО;
- Львівське управління ЦО;
- Харківське управління ЦО;
- Одеське управління ЦО,
- Донецьке управління ЦО.

Разом із тим, при відповідних управліннях буде створено відділення у Кривому Розі, Запоріжжі, Івано-Франківську, Луцьку, Полтаві, Миколаєві, Луганську, а при ЦО з ОВП – Вінницьке відділення. На думку розробників Концепції, такі трансформації сприятимуть покращенню сервісного обслуговування великих платників, зокрема через територіальне наближення до них фіскальних органів [138].

Безсумнівно, заплановані заходи з реалізації податкових реформ відповідають сучасним векторам державної політики України, у тому числі взятому курсу на децентралізацію, однак, на наш погляд, існує висока ймовірність того, що окремі положення Концепції мають суто декларативний характер. Зокрема, однією із головних причин створення спеціалізованих державних податкових інспекцій в Україні ще у 2000-х роках була необхідність забезпечення індивідуального супроводження великих платників податків, концентрація зусиль податкових органів щодо виявлення та попередження випадків порушення податкового законодавства та підвищення рівня їх обслуговування [119].

Окреслені завдання багато в чому перегукуються із цілями Концепції реформування Центрального офісу з обслуговування великих платників у 2015 році, що є свідченням наявності проблем в супроводженні ВПП, які залишаються невирішеними протягом дуже тривалого періоду часу, хоча неодноразово виступали об'єктом уваги податкових органів.

Такої ж точки зору небезпідставно дотримуються представники Асоціації платників податків, які зауважують, що низка положень Концепції має хоч і конструктивний, але все ще декларативний характер, особливо у контексті того, що законодавчі, нормативні та організаційні документи щодо втілення в життя пропозицій ДФС досі не представлені широкій громадськості [139]. Крім цього, знову ж таки, невирішеною залишається проблема ефективного індивідуального супроводження тих ВПП, за місцезнаходження яких не створено жодного підрозділу ЦО з ОВП.

Таким чином, вдосконалення механізму податкового супроводження великих платників податків в Україні, передбачає, в першу чергу, реальне, а не формальне поліпшення якості супровідних послуг, які надаються ВПП у процесі адміністрування їх податкових платежів. Лише за умови взаємодоповнення елементів податкового супроводження та податкового адміністрування є можливим одержання державою позитивного ефекту в оподаткуванні великих платників.

Поряд із цим вважаємо, що може йти мова про наступний, четвертий етап формування механізму податкового супроводження ВПП в Україні – етап вдосконалення податкового супроводження великих платників, зокрема, шляхом реструктуризації ЦО з ОВП, а також підготовки до запровадження спеціалізованого податкового обслуговування фізичних осіб – заможних платників.

## **Висновки до розділу 1**

За підсумками проведеного дослідження економічної сутності податкового супроводження, ознак та функцій великих платників податків як особливих

суб'єктів податкових відносин, а також обґрунтування необхідності їх супроводження у фіскальних органах автором сформовано такі висновки:

1) одержання державою позитивного ефекту в оподаткуванні є можливим лише за умови взаємодоповнення елементів податкового супроводження та податкового адміністрування. Адміністрування податків можна узагальнено визначити як процес, чітко регламентований розпорядчими документами, який має керівний характер, у той же час податкове супроводження являє собою діяльність, якій притаманний рекомендаційний характер;

2) податкове супроводження, на відміну від податкового адміністрування, яке передбачає реалізацію законодавчо регламентованих процедур справляння податкових платежів, покликане сприяти максимальному досягненню цілей податкового адміністрування, отже, більш доречним вважаємо до складових адміністрування податків включати облік платників, облік податкових надходжень, податковий контроль і управління податковим боргом, тоді як масово-роз'яснювальну та консультаційну роботу – до складових супроводження платників податків;

3) окрім бюджетоутворюючої ролі, великим платникам притаманне й важливе соціальне значення, а також виконання таких функцій як вплив на орієнтири податкової політики країни, вплив на цінотворення та формування національного іміджу ведення бізнесу. Окрім прямого впливу, діяльність ВПП ще й опосередковано впливає на наповнення державної скарбниці, адже очевидно, що результатом реалізації внутрішніх джерел інвестування, які належать підприємствам із високим фінансовим потенціалом, як правило, є розширене відтворення та впровадження інвестиційних проектів, які у подальшому принесуть прибутки вкладникам, а у результаті розподілу ВВП і відповідні доходи державі;

4) великого платника податку можна визначити як юридичну особу будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, яка відповідно до результатів фінансово-господарської діяльності або обсягу сплачених до державного бюджету обов'язкових платежів відібрана до категорії платників податків, супроводження яких здійснюють спеціалізовані податкові органи;

5) чинні критерії ідентифікації великих платників податків в Україні не відповідають економічним реаліям, тому в умовах, коли національна грошова одиниця нестабільна, більш доцільним є закріпити вартісну величину критеріїв ідентифікації великих платників податків за параметром, розмір якого буде змінюватися відповідно до економічного розвитку України, а саме – за прожитковим мінімумом. Це також сприятиме підтриманню стабільності національного податкового законодавства;

6) супроводження великих платників податків є діяльністю фіскальних органів рекомендаційного характеру, що реалізується у процесі адміністрування обов'язкових платежів великих платників податків, і яка спрямована на забезпечення великим платникам максимально комфортних умов обслуговування, а також на попередження появи факторів порушення ними податкового законодавства;

7) однією із переваг супроводження великих платників податків у спеціалізованих державних податкових інспекціях є організаційна структура цих установ, яка має галузеву спрямованість, оскільки основну діяльність за усіма видами податків виконують галузеві команди, очолювані координатором. Така форма співпраці з ВПП надає можливість фахівцям податкових органів глибше зрозуміти специфіку діяльності підприємств, що оподатковуються, провести якісний аналіз їх фінансово-господарської діяльності, підтримувати високу податкову дисципліну ВПП, а також спростити доступ платників податків до посадових осіб фіскальних органів;

8) створення СДПІ стало одним з етапів реформування і модернізації податкової служби України та мало на меті налагодження взаємодії з ВПП за принципами партнерства. Водночас процес становлення механізму супроводження ВПП в Україні можна умовно поділити за такими етапами: затвердження офіційного визначення статусу «великий платник податку» та формування нормативно-правової бази запровадження і функціонування спеціалізованих державних податкових інспекцій; налагодження роботи ООВП; підвищення ефективності супроводження великих платників податків; вдосконалення податкового супроводження великих

платників. Нині в Україні розпочато процес переходу до індивідуального супроводження фізичних осіб – заможних платників податків;

Більш детальне висвітлення розглянутих питань викладено у таких наукових працях автора: [140; 141; 142; 143].

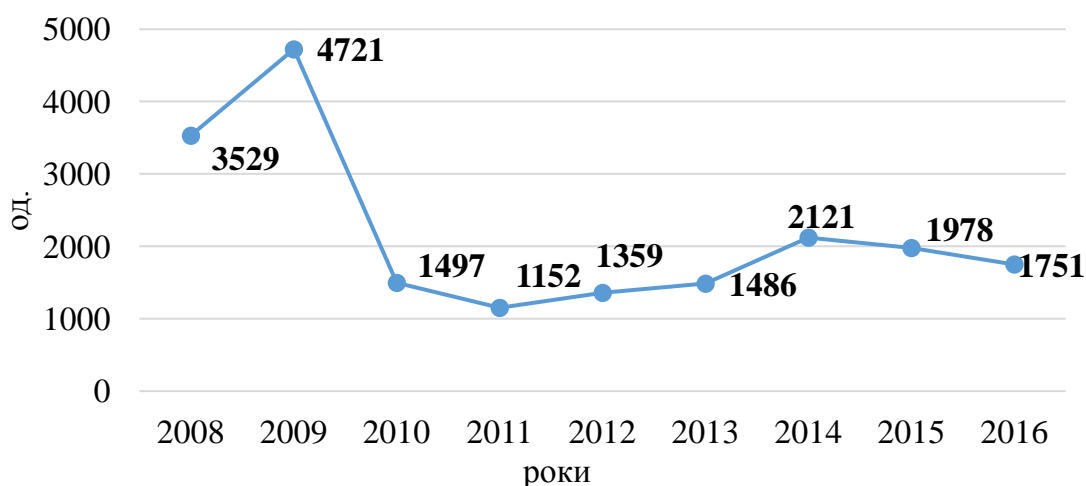
## РОЗДІЛ 2

### ФІСКАЛЬНІ ЕФЕКТИ СУПРОВОДЖЕННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

#### 2.1. Бюджетоутворююча роль великих платників податків в Україні

Виявлення значимості великих платників податків для національної економіки та оцінка їх фіскальної ролі у формуванні доходів державного бюджету України є одними із пріоритетних завдань при дослідженні особливостей сучасного стану податкового супроводження великих платників. Першим етапом його виконання є здійснення аналізу динаміки податкових платежів ВПП та дослідження умов економічного середовища, які вплинули на їх формування.

Відповідно до Реєстру ВПП, який затверджується наказом ДФС України до 27 вересня поточного року [92], загальна кількість великих платників податків станом на 1.01.2015 р. становила 1978 підприємств, а кількість ВПП, включених до Реєстру на 2016 рік – 1751 підприємство (рис. 2.1).



**Рис. 2.1. Динаміка кількості великих платників податків в Україні у 2008-2016 рр.**

Джерело: побудовано автором на основі джерел [92; 93; 130; 144-149].

При цьому різке скорочення кількості ВПП у 2010 р. та подальше у 2011 р., насамперед, обумовлювалося заміною критеріїв і впровадженням нових методик

відбору ВПП. Починаючи ж із 2015 року, скорочення кількості зареєстрованих ВПП відбулося, головним чином, внаслідок розірвання співпраці із підприємствами, що діяли на території АР Крим (у Реєстрі на 2014 рік їх кількість становила 54 одиниці), а внаслідок військового конфлікту, що розгорнувся на території Донецької та Луганської областей, кількість ВПП із основним місцем знаходженням на цих територіях, внесених до Реєстру, скоротилася із 187 та 47 підприємств у 2014 році до 130 та 14 підприємств у 2016 році відповідно [93; 149].

У загальному же обсягу підприємств України протягом 2009-2014 рр. питома вага великих платників коливалася в межах від 0,62 % до 1,24 % (табл. 2.1):

Таблиця 2.1

**Динаміка кількості великих платників податків України та їх питома вага у кількості зареєстрованих підприємств України**

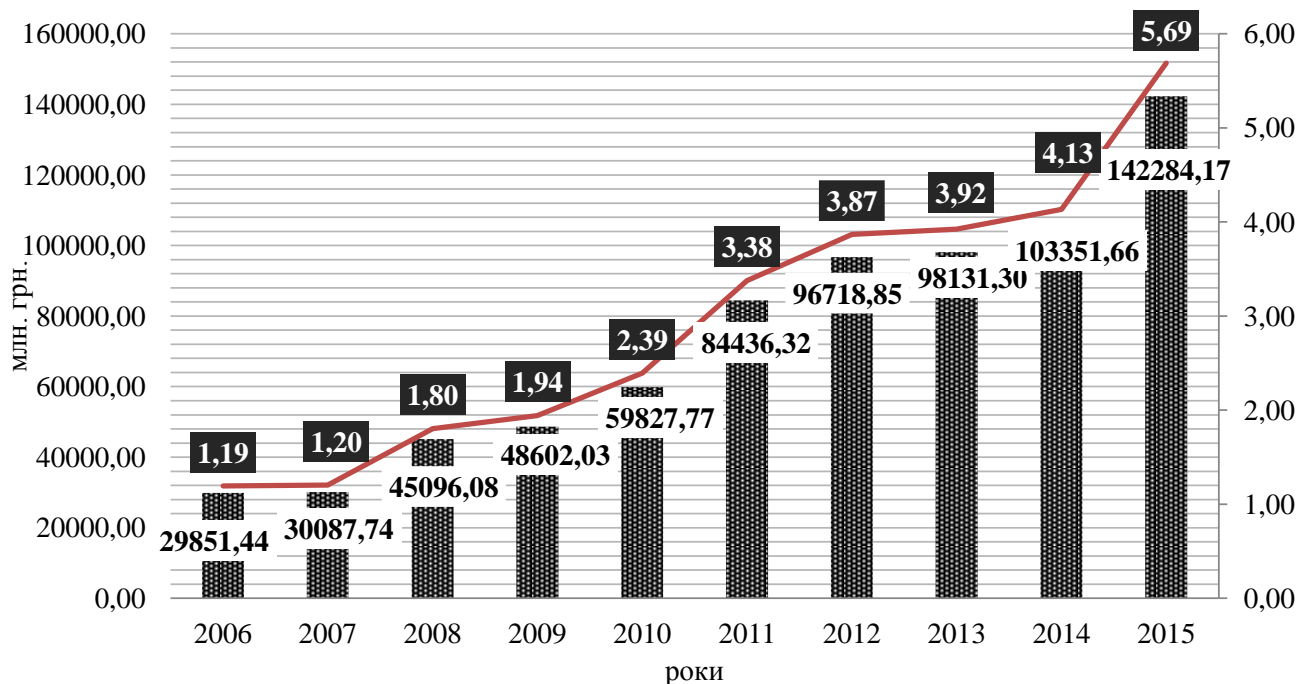
Найменування	Роки					
	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Кількість підприємств, од.	380655	378810	375695	364935	393327	341001
Кількість підприємств, внесених до Реєстру великих платників податків, од.	4721	1497	1152	1359	1486	2121
Питома вага ВПП у загальному обсязі підприємств, %	1,24	0,40	0,31	0,37	0,38	0,62

Джерело: складено автором на основі джерел [150-153].

Незважаючи на незначну частку у кількості підприємств країни, ВПП, тим не менше, справляють суттєвий вплив на формування пропозиції товарів на ринку – за підрахунками обсяг доходу від реалізації лише 200 підприємств – великих платників у 2014 році становив близько 39,1 % загального обсягу реалізованої продукції підприємств України (у 2013 році цей показник налічував 36,5 %), а 10 найбільших підприємств (ДП «Енергоринок», НАК «Нафтогаз України», ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг», ТОВ «Метінвест Холдинг», ТОВ «АТБ-Маркет», ТОВ «ТК «Мегаполіс-Україна», ТОВ «Маріупольський металургійний комбінат ім. Ілліча», ТОВ «ДТЕК Трейдінг», ПАТ «Укрнафта», ТОВ «Фоззі-Фуд») одержали у 2014 році дохід, що склав 9,85 % обсягу реалізації України [154-157]. По відношенню до

номінального ВВП України у 2013-2014 роках доходи 200 великих компаній були вищими приблизно на 2,6 % та 4,5 % відповідно.

Зростанням характеризувалися й податкові платежі ВПП, обсяг збору яких протягом 2005-2015 років збільшився практично у шість разів (додаток А, табл. А.1; рис. 2.2).



**Рис. 2.2. Темп росту податкових надходжень, зібраних Спеціалізованими державними податковими інспекціями по Україні у 2006-2015 рр.**

Джерело: складено автором за даними джерел [158, с. 20; 159, с. 51; 160, с. 17; 161, с. 17; 162, с. 20; 163, с. 14], а також за даними Центрального офісу з обслуговування великих платників та Координаційно-моніторингового департаменту Державної фіскальної служби України

\*\*за базовий рівень взято показник 2005 року

Найбільш високий темп зростання податкових платежів, акумульованих СДПІ, спостерігався у 2008 р., 2010 р., 2011 р. та 2012 р. та 2015 р. Тут доцільно зазначити, що важливу роль у наявності позитивної динаміки обсягу податків, сплачених великими платниками, на наш погляд, відіграла, насамперед, не абсолютна чисельність великих платників, а кількість ВПП, що перебували на обслуговуванні в ЦО з ОВП та його територіальних підрозділах, яка лише наприкінці 2015 року досягла 100 %-ого значення. Низькі показники кількості зареєстрованих ВВП в СДПІ та ЦО з ОВП були пов'язані, насамперед, із тим, що до 2015 року підприємство-ВПП, у разі відсутності СДПІ за його основним місцем знаходження,



мало право обслуговуватися у найближчому податковому органі. Однією ж із причин постановки на облік в СДПІ та Центральний офіс з ОВП підприємств, які у перспективі могли досягнути показників ВПП було те, що повноваження щодо обслуговування ними як усіх ВПП, так й інших платників податків, не були визначені законодавством повною мірою.

У зв'язку із цим, кількість великих платників, що переходили на облік зокрема, до ЦО з ОВП, становила до кінця 2014 року лише 53 %, решту налічували асоційовані з ВПП підприємства. У 2015 році частка ВПП у загальному обсязі зареєстрованих у ЦО з ОВП платників становила 56,76 % (рис. 2.3):



**Рис. 2.3. Склад платників податків, які перебували на обліку в ЦО з ОВП на початку 2011-2015 рр.**

Джерело: складено автором за даними Центрального офісу з обслуговування великих платників

У 2012 році зростання податкових платежів ВПП мало місце, в основному, завдяки вдосконаленню інституційної структури органів, що супроводжують великих платників, а саме – утворенню Центрального офісу з обслуговування великих платників.

Що стосується 2008 року, то досить суперечливим, на перший погляд, видається стрімке зростання обсягу зібраних СДП податків у цьому періоді, адже він ознаменувався значними потрясіннями для української економіки у вигляді зовнішніх шоків попиту і пропозиції, а також валютних і фінансових шоків. Зокрема, це були значне падіння попиту та цін на міжнародних ринках на основні товари українського експорту, внаслідок чого скоротилося надходження іноземної валюти на ринок і виникли проблеми із задоволенням попиту на іноземну валюту. Крім цього, в першій половині 2008 року суттєво зросли ціни на нафту та нафтопродукти, що стрімко збільшило попит на валюту, а пізніше гривневу ціну придбання валюти, а з початку 2009 року відбулося ще й зростання цін на імпортований природний газ на 49,5 дол. США та відповідно попиту на валюту для його оплати. Кредитна криза в розвинених країнах обумовила різке скорочення зовнішнього кредитування та збільшення його вартості, що супроводжувалося додатковим скороченням експорту українських підприємств у результаті протекціоністських заходів основних імпортерів та лібералізації зовнішньої торгівлі після приєднання до СОТ у 2008 році. Зовнішні шоки попиту та пропозиції спричинили падіння обсягів експорту та імпорту товарів і послуг у II кварталі 2009 року у порівнянні з II кварталом 2008 року на 52 % та 56 % відповідно. Скорочення експорту та імпорту викликало зниження дефіциту поточного рахунку платіжного балансу, а також скорочення податкових надходжень від зовнішньої торгівлі, що у свою чергу, посилює бюджетний дефіцит [164, с. 58-59].

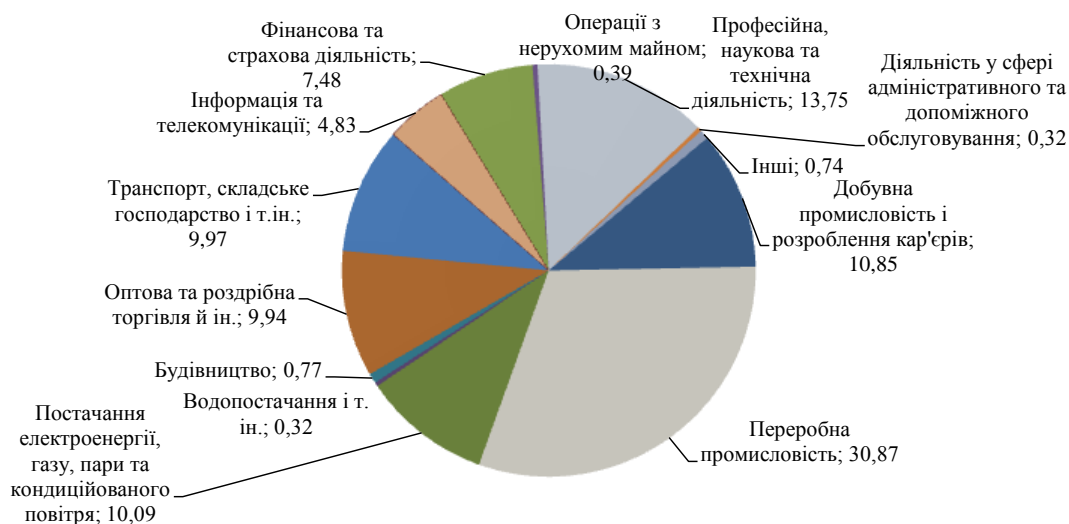
Цілком очевидно, що найбільших втрат у результаті розгортання фінансової кризи зазнали саме промислові підприємства, які становлять основний масив великих платників податків в Україні, проте важливо пам'ятати, що фактично кризова фаза спаду національної економіки почалася з IV кварталу 2008 р. і тривала до I кварталу 2010 року. Динаміка ж реального ВВП характеризувалася нерівномірним розвитком. За січень-вересень 2008 р. темп його економічного зростання становив 106,3 % до відповідного періоду 2007 р. Водночас, на початку 2008 р. зростання обсягів промисловості визначалось високим внутрішнім та зовнішнім попитом. Відбувалося зростання світових цін на метал, спостерігалась

висока кредитна активність та підвищення споживчого попиту. Однак вже із серпня різке погіршення зовнішньої кон'юнктури та скорочення внутрішнього попиту (споживчого та інвестиційного) спричинило спад промислового виробництва. Зниження обсягів промислового виробництва відбулось внаслідок зменшення обсягів інвестицій в основний капітал у промисловості, значного скорочення вартісних обсягів експорту порівняно з попередніми місяцями через різке зниження зовнішнього попиту, зумовленого падінням цін на основні товари українського експорту [165]. Таким чином, рекордне зростання мобілізованих СДПІ податкових платежів у 2008 р. у порівнянні з 2007 р. при наявності стійкого впливу кризових факторів, більшою мірою ґрунтувалося на успішності діяльності промислових підприємств у першій третині 2008 р.

Економічна ситуація в Україні у 2013 році залишалася складною, розвиток вітчизняної економіки стримувала несприятлива зовнішньоекономічна кон'юнктура для основних товарів українського експорту. Продовжилася тенденція до зменшення обсягів промислового виробництва. Так, індекс виробництва промислової продукції становив 95,7 % порівняно з 99,5 % у 2012 році [166, с. 9]. Звуження ринків збуту продукції українських підприємств найбільше вплинуло на показники роботи промисловості – падіння обсягів виробництва за підсумками року становило 4,3 %, при цьому по хімічній промисловості – на 16,9 %, машинобудуванні – на 13,2 %, металургії – на 5,3 % [167]. З огляду на статистичні дані, зростання податкових платежів, акумульованих СДПІ по всій країні у 2013 р., головним чином, було спричинене активізацією платників ЦО з ОВП (додаток А, табл. А.3).

Протягом 2014 року зусиллями СДПІ та ЦО з ОВП було зібрано 103 351,7 млн. грн., а у порівнянні з 2013 роком спостерігалось зростання платежів на 5,32 %. Беручи до уваги зниження обсягів збору платежів по СДПІ у м. Донецьку і Луганську та підприємствах АР Крим, а також скорочення реального ВВП України на 6,8 % по відношенню до показника 2013 року, експорту – на 15,0 %, індексу виробництва – з 95,7 % у 2013 р. до 89,9 % [168, с. 21], розглянута динаміка виглядає невтішною і свідчить більшою мірою про досягнення позитивного приросту податкових надходжень завдяки зростанню загального рівня цін.

Зокрема, індекс цін виробників становив у 2014 році 131,8%, суттєве зростання відбулося по виробництву продуктів нафтопереробки – на 31,0 % і по металургійному виробництву – на 26,3 %, а саме підприємствам переробної промисловості належить найбільша питома вага у платежах ВПП до бюджету (рис. 2.4).



**Рис. 2.4. Питома вага податкових платежів ВПП за галузями економіки у надходженнях ЦО з ОВП по Україні станом на 2015 р., %**

Джерело: складено автором за даними Центрального офісу з обслуговування великих платників

Аналогічні причини зумовили й стрімкий ріст податкових платежів ВПП у 2015 році, хоча слід також віддати належне тому, що до кінця 2015 року всіх ВПП, внесених до Реєстру, було переведено на обслуговування до СДП та ЦО з ОВП. Зокрема, номінальний ВВП України за наслідками 11 місяців 2015 року зріс на 23,44 % по відношенню до показника 2014 року, у той час як падіння реального ВВП становило 7,2 % [169].

Загалом, взаємозалежність між податковими надходженнями СДП та ВПП добре ілюструє розрахований нами коефіцієнт еластичності. Даний коефіцієнт показує, на яку величину зростали платежі ВПП при зміні ВВП на одиницю. За відносний базовий рівень було взято показники 2005 року (табл. 2.2):

**Коефіцієнт еластичності податків великих платників щодо ВВП  
у 2006-2015 роках**

Показник	Роки									
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Податкові платежі ВВП до бюджету, млрд. грн. (X)	29,85	30,09	45,10	48,60	59,83	84,44	96,72	98,13	103,35	142,28
Приріст податкових платежів відносно базового року ( $\Delta X$ )	4,84	5,08	20,09	23,59	34,82	59,43	71,71	73,12	78,34	117,28
$\Delta X/X$	0,19	0,20	0,80	0,94	1,39	2,38	2,87	2,92	3,13	4,69
ВВП**, млрд. грн. (Y)	544,15	720,73	948,06	913,35	1079,57	1300,60	1404,79	1465,23	1586,93	1958,66
Приріст ВВП відносно базового року ( $\Delta Y$ )	102,70	279,28	506,60	471,89	638,12	859,15	963,34	1023,78	1145,48	1517,21
$\Delta Y/Y$	0,23	0,63	1,15	1,07	1,45	1,95	2,18	2,32	2,59	3,44
Коефіцієнт еластичності	0,83	0,32	0,70	0,88	0,96	1,22	1,31	1,26	1,21	1,36

Джерело: розраховано автором за даними джерел [169; 170].

\*\*Розрахункові дані за 2015 рік

Як бачимо, протягом 2011-2015 років коефіцієнт еластичності перевищував одиницю, а це означає, що темп зростання платежів ВВП до бюджету перевищував темп економічного зростання, а це може свідчити як про активізацію великих платників та підвищення ефективності їх супроводження, так і про посилення фіскального тиску на них у цьому періоді, що йде в розріз з основними напрямками державної податкової політики.

Повертаючись до питання бюджетоутворюючої ролі великих платників податків, зазначимо, що огляд публікацій з економічних питань у засобах масової інформації та офіційних прес-релізів центральних органів влади в Україні свідчить про те, що найбільш точно про роль великих платників для економіки «говорять» навіть не абсолютні показники сплачених до бюджету податків, а саме значення їх частки в доходах і податкових надходженнях бюджетів.

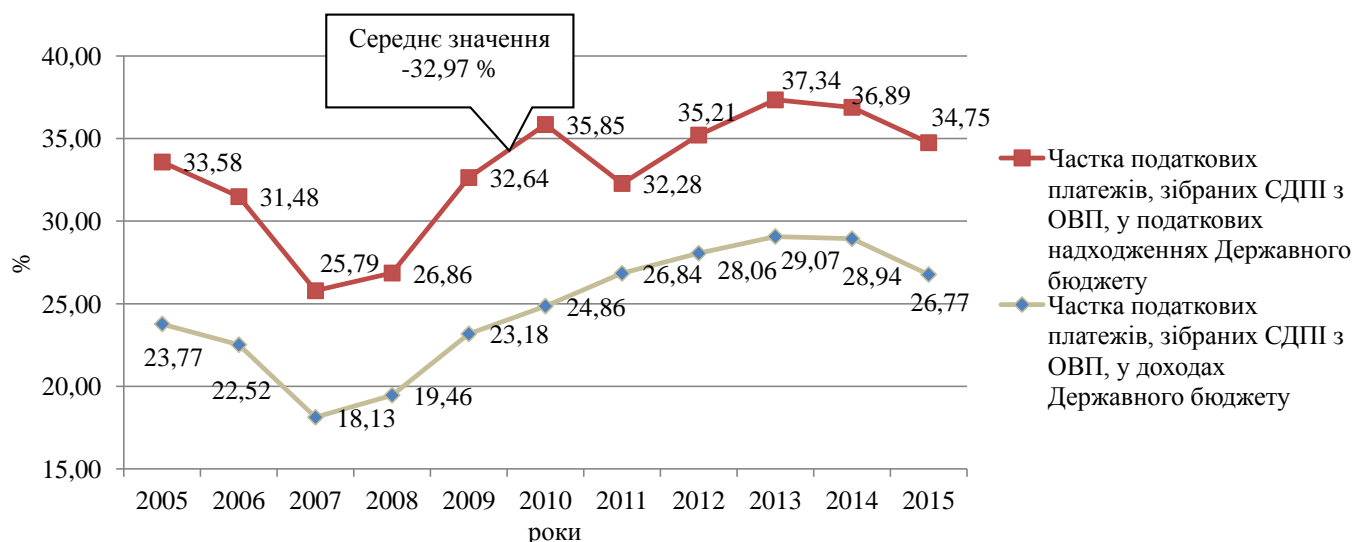
На нашу думку, дані показники характеризують не що інше як податкову активність великих платників. Що ж являє собою податкова активність? В економічній літературі досить поширеними є, зокрема, поняття «ділова» та «інвестиційна» активність. Під діловою активністю розуміють комплексну

характеристику діяльності підприємства, яка містить в собі оцінку виконання плану по всім видам показників діяльності; сукупність зусиль, спрямованих на зростання прибутковості підприємства та його інвестиційної привабливості, пошук можливих резервів підвищення ефективності виробництва, аналіз ефективності використання трудових, нематеріальних та фінансових ресурсів, прагнення лідерства на ринку [171, с. 76]. Водночас, інвестиційна активність підприємства може розглядатися як інтенсивність залучення ним інвестицій в економіку [172, с. 160], а також як показник цієї інтенсивності, тобто, через відношення обсягу інвестицій суб'єкта господарювання в основний капітал до вартості реалізованої продукції [173]. У такому випадку, на наш погляд, податкова активність окремо взятої категорії платників відображає їх безпосередню участь у формуванні податкових надходжень бюджетів місцевого самоврядування і держави, а також її доходів загалом.

На відміну від показника податкового навантаження, одним із методів розрахунку якого є вирахування частки обов'язкових платежів у ВВП країни, числовий вираз податкової активності платників податків, на наш погляд, можна одержати як співвідношення між обсягом сплачених податків окремою категорією платників та величиною доходів відповідного бюджету. Завдяки проведенню оцінки податкової активності платників податків є можливим виявити, яким є їх вплив на створення дохідної бази відповідного бюджету.

Опрацювання джерел публічної інформації про виконання Державного бюджету України [174-186], а також про діяльність податкової служби України і статистичних даних ЦО з ОВП надало можливість розрахувати питому вагу мобілізованих СДП податків у податкових надходженнях, а також доходах державного бюджету України у 2005-2015 рр. (додаток Б).

Як бачимо, частка платежів, зібраних СДП, у податкових надходженнях державного бюджету коливалася в межах від 25,79 % до 37,34 % із середнім значенням – 32,79 % (рис. 2.5), тобто значно менше за показники, які традиційно декларує ДФС [187].



**Рис. 2.5. Частка податкових платежів, зібраних СДП, у доходах та податкових надходженнях Державного бюджету України у 2005-2015 рр.**

Джерело: побудовано автором на основі вихідних даних, представлених у додатку Б

Вважаємо за необхідне обґрунтувати причини такої розбіжності в даних. По-перше, існує велика розбіжність між даними по мобілізації податкових надходжень податковими органами та органами Казначейства, на яких ґрунтуються показники Звіту Міністерства фінансів України про виконання державного бюджету, адже заключні показники Міністерства включають податки, що справлялися у тому числі митними органами, Спеціалізовані державні податкові інспекції не здійснюють адміністрування податків на зовнішню торгівлю та зовнішні операції, а отже, представлені ними дані не включали у розрахунок, зокрема, митні платежі. Наприклад, згідно даних статистичного бюлетеня «Діяльність державної податкової служби України» за 2011 рік [188, с. 1], обсяг надходжень, спрямованих ДПС до державного бюджету, становив 145140,04 млн. грн. у той час як показник податкових надходжень за даними Міністерства фінансів за підсумками цього ж року налічував 261604,99 млн. грн., тобто похибка склала 80,24 %.

Оскільки ж на митні органи покладається не лише справляння податків на міжнародну торгівлю, але й внутрішніх податків і зборів, таких як ПДВ та акцизний податок, є зрозумілим існування такого значного розриву в статистичних даних, а опиратися лише на показники діяльності податкових органів видається недоречним.

Інформація ж Державної фіскальної служби максимально охоплює увесь перелік акумульованих податків, у тому числі тих, що адмініструються органами митниці, саме тому припускаємо, що показник 60 % щодо внеску великих платників у формування бюджету, є економічно обґрунтованим. Незважаючи на технічні неточності в розрахунках, все-таки вважаємо, що на тісний зв'язок між податковими надходженнями Державного бюджету та платежами великих платників може вказати динаміка обох показників (табл. 2.3):

Таблиця 2.3

**Приріст податкових платежів, зібраних СДП, та податкових надходжень  
Державного бюджету України за 2006-2015 рр., %**

Показник	2006/ 2005	2007/ 2006	2008/ 2007	2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011	2013/ 2012	2014/ 2013	2015/ 2014
Зібрано податкових платежів ООВП	+19,36	+0,79	+49,88	+7,77	+23,10	+41,13	+14,55	+1,46	+5,32	+37,67
Податкові надходження Державного бюджету	+27,31	+23,05	+43,89	-11,30	+12,06	+56,77	+5,01	-4,35	+6,62	+46,13

Джерело: розраховано автором на основі даних, представлених у додатку В

Очевидним є паралельне зростання обсягів податкових надходжень СДП та державного бюджету загалом. Виняток становить 2009 рік, в якому державний бюджет одержав на 13594,5 млн. грн. податкових надходжень менше, ніж за попередній рік, у тому числі за рахунок значного падіння надходжень податку на прибуток підприємств, насамперед, через різке зменшення відрахувань цього податку приватним сектором економіки – на 15,0 млрд. грн., або більш, як удвічі. Крім того, скоротили сплату податку підприємства з іноземним капіталом (на 1,0 млрд. грн. порівняно з 2008 роком), а також банки та страхові компанії (на 1,2 млрд. грн.). Що ж до факторів, які сприяли зменшенню надходжень податку на додану вартість, перш за все, ключовими є скорочення обсягів виробництва і споживання у 2009 році внаслідок фінансово-економічної кризи. Поряд із цим, характерною особливістю виконання бюджету у 2009 році стало залучення до бюджету нетипових надходжень. Зокрема, у I кварталі від НАК «Нафтогаз» до центрального



фонду держави надійшло 2,6 млрд. грн. податку на додану вартість за розмитнений газ, який було закачано в українські газові сховища компанією «РосУкрЕнерго» у 2008 році, що і слугувало причиною зростання надходжень СДП у цей же період [189, с. 61-64]. Що ж стосувалося стрімкого зростання податкових надходжень державного бюджету у 2011 р., то економічне зростання, підвищення цін та набрання чинності Податковим кодексом, зокрема, сприяли збільшенню надходжень податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів на 22,5 млрд. грн., з яких більше половини (11,5 млрд. грн.) було забезпечено за рахунок росту номінального валового внутрішнього продукту. Крім цього, зміна у 2011 році, відповідно до Бюджетного кодексу, нормативів зарахування окремих платежів до державного і місцевих бюджетів зумовила збільшення доходів державного бюджету на 4,3 млрд. грн. У свою чергу підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби та пиво при зменшенні обсягу їх виробництва зумовило зростання надходжень від цього податку на 2,6 млрд. грн. [190].

Не можна оминати увагою й тенденцію до зниження темпів приросту податкових платежів ВПП й податкових надходжень держави, що спостерігалася починаючи з 2012 року. Основним чинником невиконання плану податкових надходжень державного бюджету у 2013 р. став недобір ПДВ. Невиконання плану було також зафіксовано й за такими видами платежів, як акцизний податок з вироблених в Україні товарів, ввізне мито та податок на прибуток підприємств. При цьому зменшення обсягу надходжень від податку на прибуток підприємств відбулося через скорочення надходжень податку з підприємств і організацій державної форми власності на 4,3 млрд. грн., а по акцизному податку – падіння сум надходжень акцизного податку з нафтопродуктів, які у 2013 році порівняно з попереднім роком знизились на 3,1 млрд. грн., або на 27,5 %. Це зменшення можна пояснити як зниженням обсягів переробки нафти, так і зменшенням обсягів ввезення мінерального палива за вказаний період [166, с. 30-33].

На фоні зростання податкових надходжень бюджету у 2014 році у порівнянні з 2013 р., головним чином, завдяки збільшенню надходжень від ПДВ із ввезених на митну територію України товарів, спричиненого зростанням офіційного обмінного

курсу гривні до іноземних валют, податку на прибуток підприємств за цей період надійшло до державного бюджету 39,9 млрд. грн., що на 26,5 % менше показника попереднього року. Причому від'ємну динаміку надходжень з цього податку продемонстрували підприємства усіх форм власності, у тому числі ВПП, а його питома вага у структурі платежів ВПП, як і обсяг надходжень, скоротилася з 38,17 % у 2011 році до 13,90 % у 2015 році, у той час як відповідна частка ПДВ зросла до 43,28 %.

*Таблиця 2.4.*

**Структура платежів ВПП до Центрального офісу з обслуговування великих платників та СДП, %**

Назва платежу	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
ПДФО	1,77	8,55	8,03	7,80	2,93
ППП	38,17	31,87	31,89	22,26	13,90
ПДВ	41,89	39,52	41,01	43,10	43,28
Акцизний податок	15,72	15,89	16,81	20,28	23,68
Інші	2,46	4,17	2,25	6,55	16,21

Джерело: розраховано автором за даними Центрального офісу з обслуговування великих платників

До основних факторів, що спричинили падіння надходжень державного бюджету від податку на прибуток у 2012 році слід зарахувати, у тому числі, зовнішні фактори – суверенні боргові кризи, послаблений банківський сектор, низький сукупний попит та неефективна інституційна політика посилили спад економіки промислово розвинених країн, що негативно вплинуло на темп росту ВПП України. Зокрема, внаслідок суттєвого скорочення у 2012 р. обсягів експорту з України товарів і послуг (на 7,7% у реальному вимірі) його внесок у формування ВВП набув від'ємних значень і становив –3,2 в.п. Суттєво на скорочення експорту нашої держави у цьому періоді вплинуло, у тому числі, сповільнення економічної динаміки більшості країн – торговельних партнерів Єврозони, що призвело до зниження попиту на продукцію чорної металургії. Експорт металопродукції скоротився на 14,5 %, хімічної – на 4,3 % від показника 2011 року [191, с. 23-24].

Економічне зростання в Україні у 2012 році, на відміну від попереднього року, забезпечувалося в основному сферою торгівлі і транспорту, що було пов'язано із підготовкою до Євро-2012, а оскільки основну питому вагу торговельної і транспортної галузей того періоду складали малі підприємства – 96,0 % та 91,4 % [192], є очевидним, що дана категорія господарюючих суб'єктів виступала більшою мірою платниками Єдиного податку, у той час як платежі з податку на прибуток ВПП – виробників пішли на спад.

У 2013 році суми сплаченого податку на прибуток зросли несуттєво – приріст платежів ВПП з даного податку відбувся всього на 1,53 % (додаток В, табл. В.2) і був забезпечений, знову ж таки, щомісячними авансовими платежами з цього податку за наслідками діяльності у 2012 р. При цьому на зниження надходжень від податку на прибуток у 2013 році вплинуло, зокрема, зменшення надходжень авансових внесків з податку на прибуток при виплаті дивідендів (не приймалися рішення про їх виплату), у тому числі, найбільше від підприємств групи «Метінвест» і НАК «Нафтогаз України». Крім цього відбувалося також зниження економічної активності 5 морських портів, скоротилися обсяги видобутку, виробництва і реалізації готової продукції на підприємствах енергетичної галузі, вугільної та видобувної промисловості, що призвело до зменшення надходження ПДВ, зменшилися обсяги виробництва і реалізації тютюнових виробів.

У 2014 році скорочення надходжень від податку на прибуток підприємств було зумовлене, насамперед, погіршенням фінансових результатів суб'єктів підприємницької діяльності. Так, у січні-вересні 2013 р. лише 59,8 % великих та середніх підприємств одержали прибуток, а його величина за підсумками 2013 року, яка була базою для нарахування авансових платежів з податку на прибуток у 2014 році, зменшилася на 15,6 % [193; 194]. Якщо у 2013 році, базуючись на фінансових результатах 2012 року, підприємства України авансом сплатили 38,5 млрд. грн. податку на прибуток, то у 2014 році цей показник налічував на 12,2 млрд. грн. або на 31,5 %, менше. Крім цього, у 2014 році через девальвацію гривні, зростання витрат за курсовими різницями та введення заборони проведення операцій в іноземній валюті з повернення за кордон іноземному інвестору дивідендів також

зменшилися надходження авансових внесків з податку на прибуток, зокрема при виплаті дивідендів ПАТ «МТС України», ПАТ «Київстар», ПАТ «Філіп Морріс Україна» [195, с. 17].

Слід також зауважити, що скорочення платежів ВПП з податку на прибуток підприємств на 26,48 % у 2014 р. дзеркально відобразилося на зниженні загальних податкових надходжень державного бюджету з податку на прибуток на 26,47 % (додаток В, табл. В.2), що підтвердилося практично незмінним розміром частки даного платежу великих платників у надходженнях від цього податку до бюджету – від 57,62 % у 2013 році до 57,61 % у 2014 році (рис. 2.6).



**Рис. 2.6. Динаміка податкових платежів ВПП з податку на прибуток та надходжень від податку на прибуток у Державному бюджеті України у 2011-2015 рр.**

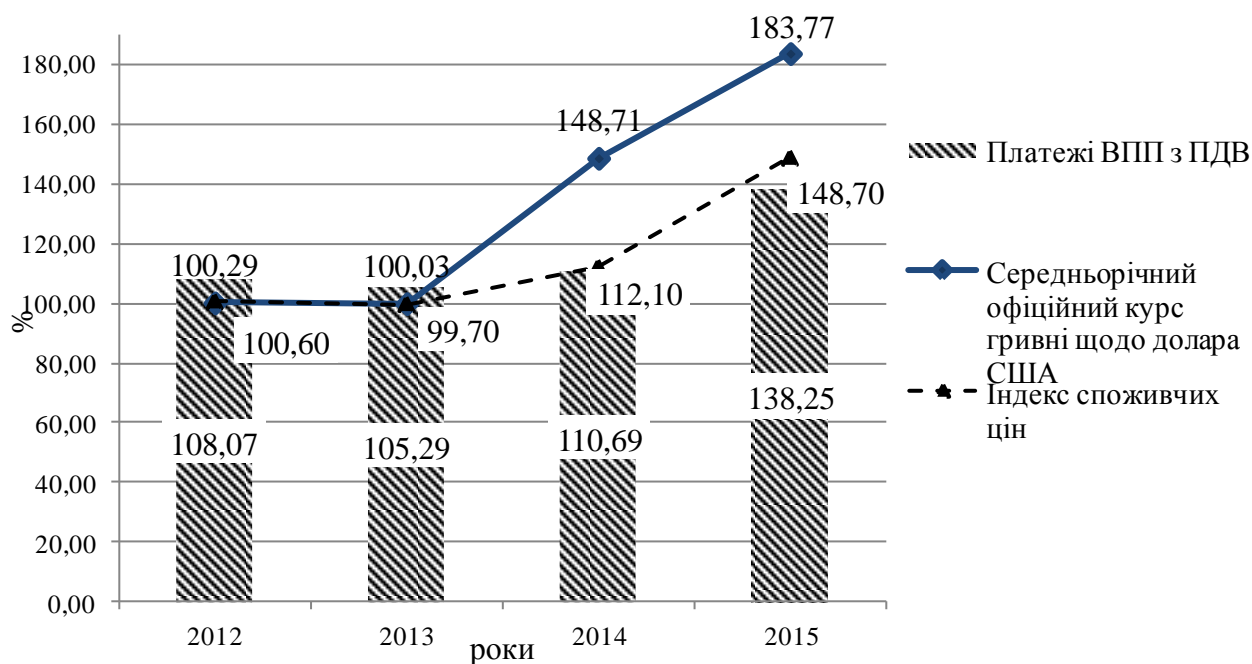
Джерело: побудовано автором на основі джерела [196].

У 2015 році зниження обсягів надходжень по податку на прибуток до державного бюджету загалом було прогнозованим і відображало загальноукраїнську тенденцію, незважаючи на те, що у I кварталі 2015 року окремі категорії платників продемонстрували або незначне скорочення (приватні підприємства – 4,7 %, підприємства державної форми власності – 3,1 %), або навіть певне зростання (підприємства з іноземним капіталом – 13,1 %) [197, с. 24]. Ключовим у цьому аспекті було те, що скорочення обсягів податку на прибуток, сплаченого великими

платниками, на 14,04 % у 2015 році супроводжувалося паралельним зниженням надходжень від цього податку до бюджету на 12,93 %.

Отже, беручи до уваги розглянуті показники динаміки за період з 2013 по 2015 рік, є підстави стверджувати, що саме великий бізнес зазнав найбільших втрат від розгортання кризи, і при цьому саме великі платники відіграли головну роль в існуванні негативної тенденції формування податкових надходжень Державного бюджету з податку на прибуток.

Що ж стосується податку на додану вартість, то очевидною була також залежність динаміки надходжень ПДВ, сплачених до бюджету великими платниками, і таких важливих факторів як інфляція та девальвація національної валюти (рис. 2.7).

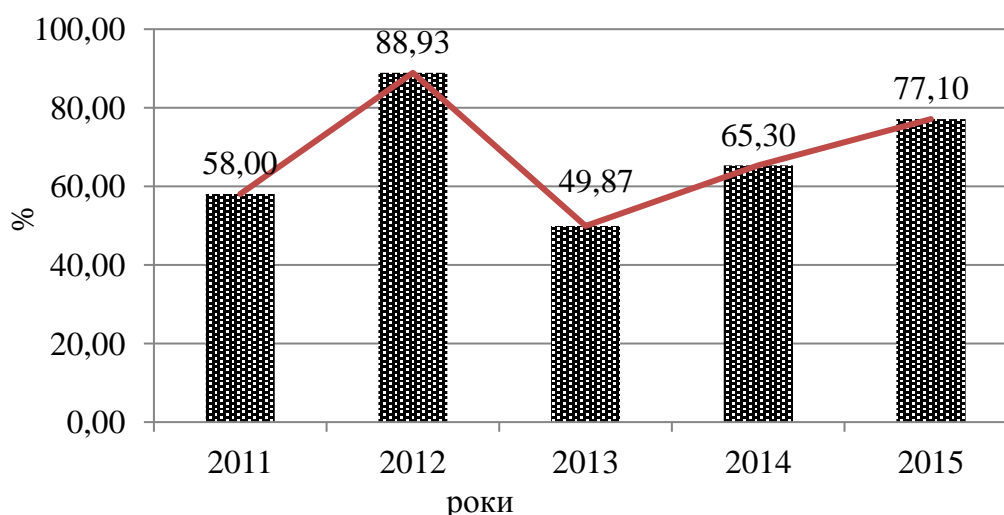


**Рис. 2.7. Темп росту платежів ВВП з ПДВ, курсу гривні та динаміка індексу споживчих цін в Україні у 2012-2015 рр.**

Джерело: побудовано автором за даними джерел [198; 199].

Крім цього, суттєвим поштовхом до зростання надходжень від ПДВ у 2015 році стало запровадження системи електронного адміністрування ПДВ, яке вплинуло на рівень детінізації економіки та виведення ненадійних контрагентів з ринку.

Особливе ж місце в адмініструванні ПДВ належить здійсненню відшкодування ПДВ великим платникам податків. Зокрема, за даними ЦО з ОВП, у 2012 році обсяг бюджетного відшкодування перевищив 82 % від загальної суми надходжень цього податку, а заборгованість держави по відшкодуванню ПДВ станом на 01.01.2012 року становила близько 22,0 млрд. грн., а це близько 47,6 % загального обсягу надходжень податку за 2011 рік. У 2013 р. приріст заявок до відшкодування ПДВ на поточні рахунки великих платників порівняно з 2012 роком становив 4 832,0 млн. грн. або 11 %. У цьому ж періоді обсяг ПДВ, відшкодованого ВПП, у загальному обсязі бюджетного відшкодування, наданого усім платникам податків України, становив цілих 88,93 % (рис. 2.8).



**Рис. 2.8. Динаміка частки відшкодованого ПДВ платникам Спеціалізованих державних податкових інспекцій у загальному обсязі бюджетного відшкодування по Україні у 2011-2015 рр.**

Джерело: побудовано автором за даними джерела [200], а також на основі статистичної інформації Центрального офісу з обслуговування великих платників

При цьому слід підкреслити, що оскільки на обліку в СДПІ за досліджуваний період перебувала лише частина ВПП України, обсяг відшкодування ПДВ із бюджету даній категорії платників податків був потенційно навіть вище.

Одним із факторів стрімкого зростання обсягів відшкодованого ПДВ великим платникам у 2012 році стало здійснення процедури автоматичного відшкодування,

за якою у цьому періоді в Україні було відшкодовано 50,5 % загальної суми відшкодування [201], а є очевидним, що в абсолютній більшості саме великі платники відповідали критеріям підприємств, що мали змогу одержати автоматичне відшкодування ПДВ.

Лідерами ж із бюджетного відшкодування у досліджуваному періоді були Донецька і Дніпропетровська СДП, що не дивно, адже зокрема в 2011-2013 роках саме Донецькій області належали найвищі частки в загальноукраїнському обсязі експорту товарів: 25,1 %, 20,5 % і 19,6 % відповідно [202-204] (табл. 2.5):

Таблиця 2.5

**Питома вага обсягів відшкодованого ПДВ великим платникам податків СДП в обсязі бюджетного відшкодування ПДВ, наданого ВПП у 2011-2015 рр., %**

СДП	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
м. Київ	14,68	13,97	22,84	23,86	29,19
м. Сімферополь	1,80	0,87	0,02	X	X
м. Дніпропетровськ	20,91	39,22	21,27	23,43	30,59
м. Донецьк	51,50	31,93	57,39	37,71	20,33
м. Запоріжжя	10,45	7,83	12,52	9,67	12,40
м. Луганськ	3,15	2,25	4,15	0,16	0,97
м. Львів	0,16	0,22	0,25	2,41	0,08
м. Миколаїв	4,49	2,34	0,24	X	X
м. Одеса	6,19	0,37	2,68	1,57	4,95
м. Харків	1,36	0,99	1,48	1,18	1,49

Джерело: побудовано автором за даними Центрального офісу з обслуговування великих платників

За станом на 2011 рік частка ПДВ, відшкодованого платникам Донеччини у загальному обсязі бюджетного відшкодування загалом була найвищою по Україні та налічувала 47,7 %. Крім цього, відшкодоване коштами ПДВ по Донецькій області – 15192,83 млн. грн. перевищило розмір загальних мобілізованих податків у регіоні – 10695,14 млн. грн. за це же період [188, с. 8, 46].

За досліджуваний період зростали й обсяги відшкодованого ПДВ платникам ЦО з ОВП (табл. 2.6), що очевидно, обґрунтовується і зростаючою роллю Києва у

експортних операціях – 21,3 та 22,3 % від загальноукраїнського показника за станом на 2014-2015 рр. відповідно, а також зростанням кількості платників ЦО з ОВП.

Таблиця 2.6

**Відношення сум відшкодованого та сплаченого ПДВ великими платниками податків у 2011-2015 рр.**

СДП	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
Всього відшкодовано ПДВ по СДП по Україні, млн. грн.	24812,67	40870,03	26652,26	32790,17	45427,95
Всього сплачено ПДВ великими платниками податків, млн. грн.	35367,66	38222,87	40245,31	44548,17	61589,31
Показник «відшкодування / сплата», %	70,16	106,93	66,22	73,61	73,76

Джерело: побудовано автором на основі даних Центрального офісу з обслуговування великих платників податків

Слід також зазначити, що окрім Київської, Донецької та Дніпропетровської областей практично усі області, в яких були утворені у свій час СДП, можна віднести до експортоорієнтованих в Україні. Зокрема, Запорізька область у 2014 році забезпечила 6,9 % українського експорту товарів, Одеська – 3,3 %, а Харківська – 3,4 % [205; 206]. Таким чином, високий експортний потенціал даних регіонів є ще однією важливою причиною функціонування СДП на їх території.

Що ж стосується подолання державою заборгованості з відшкодування ПДВ великим платникам, то одним із заходів у цьому напрямі став випуск у 2014 році Міністерством фінансів облігацій внутрішньої державної позики (ОВДП) для оформлення відшкодування податку на додану вартість відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 139 «Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість» [168, с. 31]. Зокрема, вартість ОВДП по платниках МГУ ДФС – ЦО з ОВП становила 4 347,5 млн. грн. Дана операція дала можливість уряду розстрочити на платній основі частину сум ПДВ, належного до відшкодування, на поточні рахунки



платників. Однак у наступних бюджетних періодах державний бюджет, крім зобов'язань з відшкодування зазначеної суми і щорічних залишків невідшкодованого ПДВ (станом на 01.01.2015 – 10 846,5 млн грн), включатиме й додаткові зобов'язання із забезпечення обслуговування ОВДП [195, с. 18].

Таким чином, проблема пошуку методів й джерел погашення існуючої заборгованості з відшкодування ПДВ перед великими платниками залишається невирішеною, однак є надзвичайно актуальною з огляду на те, що сума ПДВ, яка повертається ВПП з бюджету, в окремих випадках перевищує обсяг платежів з ПДВ, спрямованих ними до казни.

Отже, результати проведеного аналізу свідчать про цілком обґрунтований привілейований статус великих платників, виражений через запровадження в Україні спеціалізованого підходу до їх податкового супроводження, адже обсяг податкових надходжень бюджету, що справляються з ВПП, може, без перебільшення, забезпечити фінансування майже 25 % видатків держави (за підсумками 2014 року обсяг видатків державного бюджету склав 576848,3 млн. грн.). Поряд із цим, враховуючи нерівномірний розподіл платежів великих платників, що акумулюються до бюджету, за органами із обслуговування ВПП, неабияк важливо, на наш погляд, розглянути географічний аспект розташування великих платників і проаналізувати їх податкову активність у регіональному розрізі, а також надати оцінку фіскальному потенціалу великих платників у контексті децентралізації влади в Україні, про що йтиметься у другому параграфі даного розділу.

## **2.2. Фінансові наслідки територіальної концентрації великих платників податків в Україні**

У міру розвитку інтеграційних процесів та проведення економічних реформ в Україні актуалізувалися проблеми щодо посилення фінансової автономії місцевих бюджетів та посилення децентралізації влади в Україні. Однією із найважливіших проблем даного напрямку є формування належної дохідної бази органів місцевого

самоврядування, у якому податкам, як відомо, належить провідна роль. Оскільки реформа децентралізації ознаменувалася рядом новацій бюджетного законодавства, серед яких, у тому числі, закріплення за місцевими бюджетами частки податку на прибуток підприємств приватної форми власності, є доцільним більш детально дослідити регіональний аспект розподілу великих платників податків, які, як уже було зазначено, є найбільшими платниками податку на прибуток підприємств.

Результати дослідження регіонального аспекту функціонування великих платників податків в Україні демонструють, що найбільша частка ВПП у загальному обсязі великих платників належить Київській області і має тенденцію до зростання – від 29,30 % у 2010 році до 50,37 % згідно Реєстру на 2016 рік. Процес концентрації головних бізнес-структур у Києві вбачається природним, адже саме у столиці зосереджено політичне та економічне життя країни. Практично кожний господарюючий суб'єкт, що здійснює активну фінансово-господарську діяльність та має розгалужену регіональну структуру по всій Україні, створює головний офіс у столиці. Крім цього, у Києві провадять свою діяльність також підприємства, засновані компаніями зі світовим ім'ям, такі як «Проктер енд Гембл Україна», «Метро Кеш енд Кері Україна», «Кока-кола-Україна Лімітед», «Джонсон і Джонсон Україна», «Аліко Україна», «Тойота-Україна», «Нестле Україна» і т. ін.

У першій трійці за кількістю ВПП на 2016 рік також Дніпропетровська (7,60 %) та Донецька області (7,42 %) (додаток Д). При цьому, у порівнянні із 2014 роком, незважаючи на суттєве зменшення кількості ВПП по Донецькій області, частка підприємств цієї території у загальному обсязі ВПП знизилася всього на 1,40%, що пояснюється відповідним скороченням загальної кількості ВПП в Україні. Слід також зазначити, що як і в 2010 році, так і у 2014 і 2016 роках до областей із найвищою кількістю зареєстрованих ВПП належали Одеська (5,90 %; 4,48 %; 4,68 %), Харківська (7,30 %; 3,68 % та 4,63 %), а також Львівська області (4,70 %; 4,43 %; 4,05 %).

Для більш точного визначення розподілу й концентрації великих платників податків Україні за регіонами, обчислимо коефіцієнт локалізації ВПП для кожної області (2.1.):

$$K_l = \frac{ВПП_r}{P_r} / \frac{ВПП_k}{P_k}, \quad (2.1)$$

де  $K_l$  – коефіцієнт локалізації ВПП;

$ВПП_r$  – кількість ВПП, зареєстрованих у регіоні;

$P_r$  – загальна кількість зареєстрованих підприємств регіону;

$ВПП_k$  – загальна кількість ВПП, зареєстрованих у країні;

$P_k$  – загальна кількість зареєстрованих підприємств у країні.

Згідно із розрахованим коефіцієнтом локалізації (2.1.), у Київській області концентрація ВПП у 2014 році виявилася вищою від середнього показника по країні аж у 8 разів, а по Донецькій області – майже у три рази. Водночас до областей із найнижчою концентрацією ВПП належали Чернівецька область (коефіцієнт локалізації у 2010 р. склав 0,333), Чернігівська та Кіровоградська області (коефіцієнти локалізації у 2014 р. склали 0,187 та 0,315 відповідно) (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

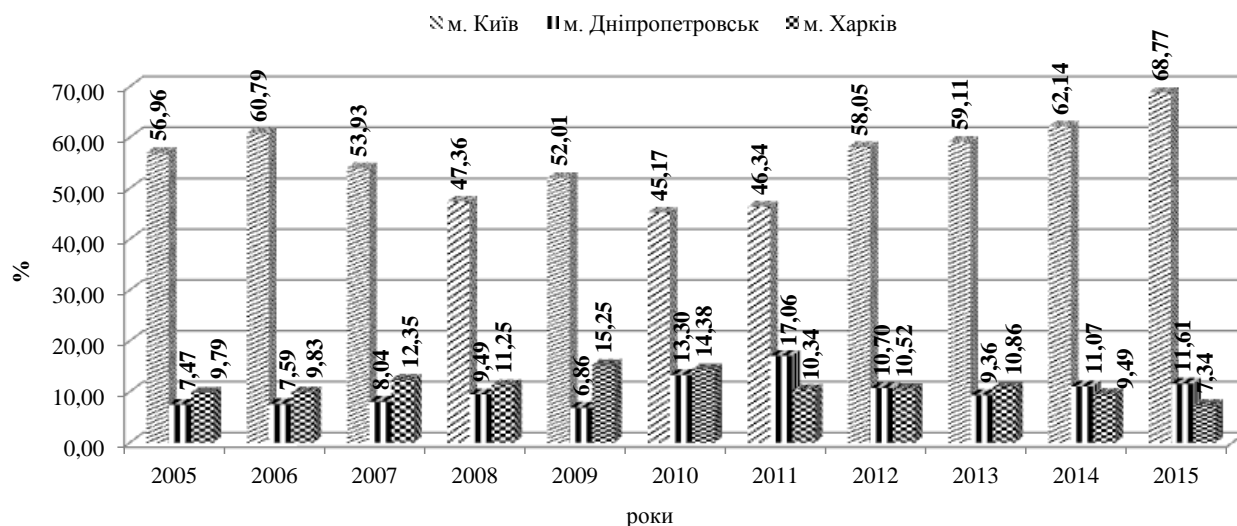
**Коефіцієнти локалізації для областей України за кількістю зареєстрованих великих платників податків**

Найменування регіону	2010 рік		2014 рік	
	Відношення кількості ВПП до загальної кількості підприємств регіону	Коефіцієнт локалізації	Відношення кількості ВПП до загальної кількості підприємств регіону	Коефіцієнт локалізації
1	2	3	4	5
Вінницька	0,004	0,951	0,002	0,327
Волинська	0,006	1,508	0,008	1,312
Дніпропетровська	0,005	1,229	0,007	1,060
Донецька	0,005	1,201	0,016	2,645
Житомирська	0,004	1,000	0,003	0,537
Закарпатська	0,002	0,437	0,003	0,530
Запорізька	0,004	0,954	0,003	0,533
Івано-Франківська	0,002	0,529	0,004	0,587
Київська	0,029	7,282	0,055	8,878
Кіровоградська	0,003	0,634	0,002	0,315
Луганська	0,005	1,204	0,015	2,337
Львівська	0,003	0,871	0,005	0,813
Миколаївська	0,003	0,699	0,003	0,477

Одеська	0,004	0,892	0,004	0,638
Полтавська	0,005	1,270	0,005	0,756
Рівненська	0,004	0,943	0,003	0,558
Сумська	0,004	1,035	0,003	0,553
Тернопільська	0,003	0,696	0,003	0,405
Харківська	0,004	1,069	0,003	0,505
Херсонська	0,003	0,775	0,001	0,236
Хмельницька	0,003	0,858	0,003	0,531
Черкаська	0,003	0,867	0,003	0,552
Чернівецька	0,001	0,333	0,002	0,356
Чернігівська	0,003	0,879	0,001	0,187

Джерело: розраховано автором на основі джерел [93; 145; 207; 208].

Важко не простежити певний зв'язок між територіальною концентрацією ВПП та розподілом платежів ВПП за СДП, що здійснювали їх адміністрування. Зокрема, найбільшу частку податкових надходжень, зібраних з ВПП, становили платежі, що надходили до Київської СДП (а згодом – до ЦО з ОВП), СДП м. Дніпропетровськ, а також до СДП у м. Харків (рис. 2.9).



**Рис. 2.9. Динаміка частки податкових платежів, зібраних Київською, Харківською та Дніпропетровською СДП у загальному обсязі податкових платежів ВПП по Україні у 2005-2015 рр.**

Джерело: складено за даними, представленими у додатку А

Зокрема, питома вага обсягу платежів, мобілізованих СДПІ у м. Київ становила у 2005 році 56,96 % податкових надходжень СДПІ по всій країні, досягла нижньої межі 45,17 % у 2010 р., а починаючи з 2011 р. зростала і досягла значення 68,77 % у 2015 р. Частка ж податкових платежів Харківської СДПІ коливалася від найбільшого значення – 15,35 % у 2012 р. до найменшого – 7,34 % у 2015 р.

Очевидно, що домінування частки платежів ВПП до ЦО з ОВП у загальному обсязі податкових надходжень, в першу чергу пов'язано із тим, що саме тут зареєстровано не лише найбільшу кількість платників податків, але й чимало найбільших платників країни, серед них ПАТ «НАК Нафтогаз України», яка за результатами 2014-2015 років посіла перше місце у рейтингу платників податків України, сплативши у 2014 році 10585,2 млн. грн., що становило більше 10 % податкових надходжень ЦО з ОВП цього періоду [209]. Щоправда, порівняння згаданого показника по даній компанії за перше півріччя 2015 року – 10832,8 млн. грн. із звітним показником минулого року знову ж таки наводить на думку щодо негативних наслідків девальвації національної валюти та інфляції. На позитивну динаміку податкових надходжень по ЦО з ОВП вплинуло також те, що у 2014 році вперше Державною фіскальною службою України на обслуговування до цього податкового органу було примусово переведено 30 ВПП.

Що ж стосується Харківської СДПІ, то один із лідерів тютюнової промисловості ПРАТ «Філіп Морріс Україна», що тут обліковується, забезпечив у 2014 році понад 7,5 % загальноукраїнського збору податків з великих платників та близько 80 % платежів до СДПІ у м. Харків.

Серед трьох найбільших за податковими надходженнями СДПІ – Дніпропетровська. Великі платники СДПІ у м. Дніпропетровськ забезпечують близько 11,61 % податкових платежів ВПП України, що обґрунтовується також високим показником реалізації регіону в обороті промислової продукції країни - 19,5 % [210].

Чимала роль у формуванні доходів державного бюджету належала також великим платникам СДПІ у м. Донецьк, максимальний показник якої сягнув у 2008 році 11,67 %, однак упродовж 2011-2015 рр. простежувалася тенденція до

скорочення питомої ваги платежів, зібраних даною інспекцією у загальному обсязі платежів ВПП по Україні. Очевидним є вплив політичних та соціально-економічних факторів на діяльність підприємств Донецчини. Зокрема, якщо за результатами 2012 року питома вага реалізованої продукції підприємств Донецької області в загальному обсязі реалізованої промислової продукції по Україні становила 20 % [211], то у 2014 р. цей показник налічував 15,1 % [212]. За 2014 рік індекс промислової продукції даної області порівняно з попереднім роком склав 68,5%, а експорт товарів з Донецької області за січень-листопад 2014 року склав 70,4% відповідного періоду 2014 року [213].

Не можна оминати увагою й суттєве падіння у 2014-2015 рр. податкових платежів, зібраних Луганською СДПІ, обумовлене, головним чином, скороченням кількості ВПП даної території. При цьому існували й інші, суб'єктивні фактори зниження обсягів платежів, зібраних СДПІ у містах Донецьку та Луганську. Перш за все, це соціально-побутові проблеми службовців фіскальних органів та їх вимушене звільнення з посад через переміщення відповідно до наказу ДФС України від «Про переміщення та закінчення простою» [214] більшості територіальних органів ДФС за новою адресою до міст Маріуполя та Сєверодонецька. Крім цього, справляння податків на тимчасово окупованій території та в регіонах, де проводиться антитерористична операція, шляхом проведення виїзних планових та позапланових документальних перевірок видається фактично неможливим [215, с. 56].

Серед СДПІ, які здійснювали найменший вклад у формування грошових потоків до Державного бюджету відзначилися Миколаївська та Сімферопольська, середня частка платежів яких за період існування інспекцій становила 1,35 % та 0,75 % відповідно (додаток А, табл. А.3). Як відомо, адміністративну реформу органів державної влади, перший етап якої передбачав скорочення кількості СДПІ до семи, було розпочато відповідно до Указу Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» [122] ще у 2010 р., однак, на нашу думку, низькі показники мобілізації податків з великих платників СДПІ у м. Миколаєві слугували однією із причин реорганізації цієї податкової інспекції. У СДПІ ж Сімферополя станом на 2010 рік зі 110 платників податків великими були

тільки 25. Такий підхід призводив до неефективного використання спеціалізованими коштами держбюджету з огляду на підвищений рівень заробітних плат у них. Цими переконаннями, тим не менше, не виправдано реорганізацію Криворізької СДПІ ГМК, яка зокрема у 2010 р. спрямувала до бюджету 6210,19 млн. грн. та у 2011 р. – 7291,59 млн. грн., що в 1,7 та в 3,8 рази вище показника СДПІ у м. Дніпропетровськ за цей же період.

Якщо ж аналізувати податкову активність ВПП у розрізі спеціалізованих податкових інспекцій у контексті новачій бюджетного законодавства, спрямованих на реалізацію положень Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні [134], доцільно дослідити структуру платежів ВПП, зібраних СДПІ, у частині податку на прибуток підприємств, адже саме частку надходжень від даного податку підприємств приватного сектору економіки у розмірі 10 % було закріплено за місцевими бюджетами згідно змін, внесених до Бюджетного кодексу щодо реформи міжбюджетних відносин у 2015 році [135]. Згідно з проведеними розрахунками, найбільшу питому вагу у надходженнях Державного бюджету з податку на прибуток, сплаченого великими платниками, займають платежі, зібрані Центральним офісом з обслуговування великих платників та СДПІ у м. Дніпропетровськ (табл. 2.8):

Таблиця 2.8

**Структура платежів ВПП з податку на прибуток підприємств у розрізі спеціалізованих органів з обслуговування великих платників у 2011-2015 рр.**

ООВП	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
Центральний офіс	26,03	45,21	49,56	54,11	47,43
СДПІ м. Дніпропетровськ	38,20	20,63	18,75	27,12	31,17
СДПІ м. Донецька	16,27	13,79	12,51	1,88	1,14
СДПІ м. Запоріжжя	3,74	3,19	3,34	5,18	7,09
СДПІ м. Луганськ	2,25	2,61	2,34	0,45	0,62
СДПІ м. Львів	2,17	1,76	2,43	2,36	2,02
СДПІ м. Одеса	6,75	7,95	5,20	4,68	5,93
СДПІ м. Харків	4,59	4,87	5,86	4,23	4,60
Разом	100	100	100	100	100

Джерело: розраховано автором на основі даних, представлених у додатку Д, табл. Д.1

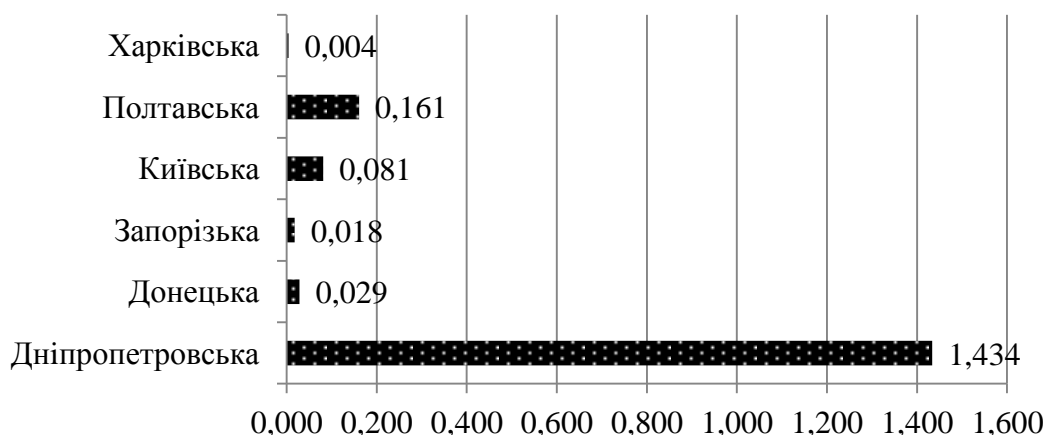
Хоча зрозуміло, що серед ВПП, за результатами сплати податку на прибуток яких здійснено аналіз, є чимало підприємств державної власності, а також те, що у розглянутих СДП перебували на обліку й підприємства, за місцезнаходженням яких не було створено органу із супроводження ВПП (зокрема, великі платники Полтавщини у досліджуваному періоді сплачували податки до Харківської й Дніпропетровської СДП, а також до ЦО з ОВП) .усе ж одержані розрахунки дають підстави зробити песимістичний прогноз щодо перспектив формування фінансової бази місцевих бюджетів тих територій, на яких концентрація великих платників податків є низькою.

Дане припущення підтверджується також результатами дослідження Ткач К. М. [216], у якому проведено розрахунок потенційної частки (30%) податку на прибуток підприємств, що, відповідно до чинного законодавства, зараховується до державного бюджету, та аналіз її впливу на обсяг дотації, що надається з державного місцевим бюджетам [216, с. 151]. Науковець зазначає, що за умови закріплення за місцевими бюджетами означеної частки податку на прибуток підприємств, зведений бюджет Дніпропетровської області став би бездотаційним, істотно знизився б обсяг дотації зведеним бюджетам Донецької, Запорізької, Київської, Луганської, Львівської, Одеської, Полтавської та інших областей [216, с. 182].

Таким чином, надаючи пропозиції щодо вдосконалення системи міжбюджетних відносин в Україні та посилення самостійності місцевих бюджетів, на підставі аналітичних розрахунків вчений визначив, бюджети яких територій потенційно найбільш схильні до фінансової автономії і серед них, як бачимо, відзначено саме області із високими показниками концентрації великих платників.

Важливі результати, які підтверджують окреслену вище думку, одержуємо також у результаті аналізу показників міжбюджетних трансфертів у частині дотації вирівнювання з державного бюджету та базової й реверсної дотацій обласних бюджетів (додаток Е, рис. 2.10).





**Рис. 2.10. Співвідношення реверсної дотації та дотації вирівнювання, одержаних обласними бюджетами\* у 2014-2015 роках\*\***

Джерело: побудовано автором на основі даних, представлених у додатку Е

\*до уваги було взято лише обласні бюджети, з яких за наслідками 2015 року до державного бюджету було спрямовано реверсну дотацію (за винятком Луганської, Львівської та Одеської областей)

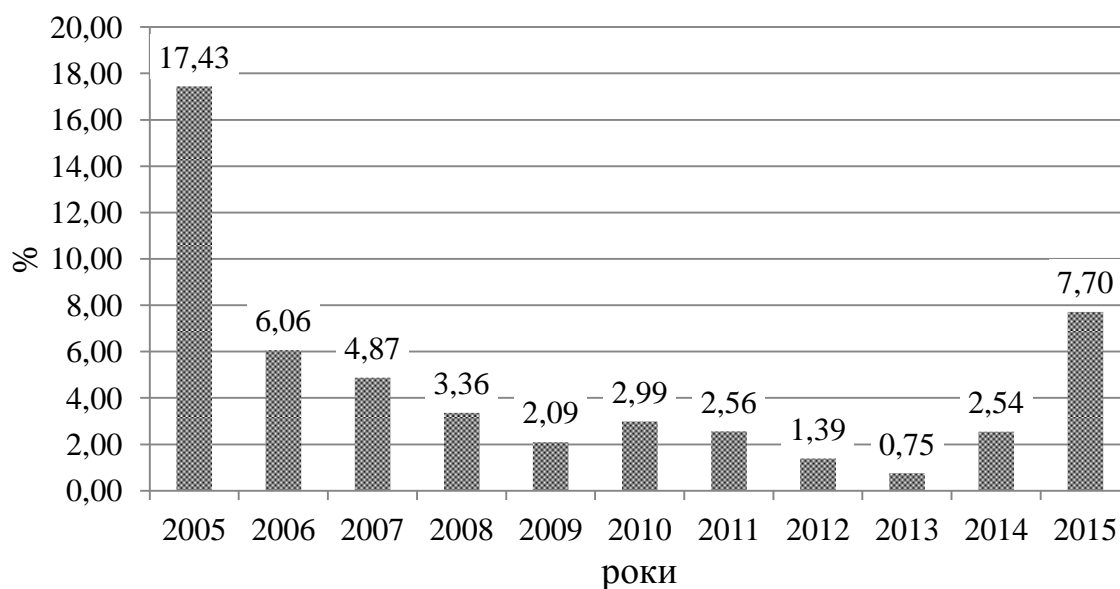
\*\*показники обсягів дотацій вирівнювання взято за 2014 рік, реверсних дотацій – за 2015 рік

Як відомо, починаючи з 2015 року при здійсненні горизонтального вирівнювання податкоспроможності обласних бюджетів індекси податкоспроможності відповідного обласного бюджету розраховуються окремо за надходженнями податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб. За умови, що даний індекс перевищує 1,1, з відповідного обласного бюджету передається реверсна дотація до державного бюджету. Відповідно до показників виконання міжбюджетних трансфертів у 2015 році, саме з таких областей як Дніпропетровська, Донецька, Запорізька, Київська, Полтавська і Харківська до державного бюджету було спрямовано реверсні дотації. Причому обсяг переданих у 2015 році до державного бюджету коштів з обласного бюджету Дніпропетровської області перевищив суму одержаної у 2014 році дотації вирівнювання відповідним бюджетом у 1,4 рази. Таким чином, результати проведених розрахунків свідчать, що діяльність великих платників податків не обмежується важливою бюджетоутворюючою роллю, але має суттєве значення й для успішної реалізації реформи децентралізації в Україні.

З урахуванням зазначеного, нині не менш важливою проблемою як ВПП, так і платників податків загалом по Україні, стає існування значних за обсягами сум

податкового боргу ВПП (додаток Ж, табл. Ж.1). Зокрема, хоча впродовж 2006-2015 років загальний обсяг податкової заборгованості ВПП по Україні не перевищував 6,06 % суми сплачених ними податків (скорочення величини податкової заборгованості ВПП розпочалося у 2006 р., адже у 2005 р. обсяг податкового боргу ВПП становив 17,43 % зібраних СДПІ податків, причому заборгованість лише НАК «Нафтогаз України» становила близько 84 % загального боргу великих платників [159; 218]), за станом на 2015 рік даний показник сягнув 7,7 % (рис. 2.11), а в абсолютному вимірі борг ВПП виріс майже у тричі порівняно з 2014 роком і перевищив найбільший за останнє десятиріччя розмір заборгованості ВПП майже вдвічі (додаток Ж, табл. Ж.2).

При цьому у 2015 році платникам Центрального офісу належало 71,17 % податкового боргу усіх великих платників (додаток Ж, табл. Ж.3), найбільшим боржником по якому є ПАТ «Укрнафта» – на суму 1025,3 млн. грн. [195, с. 31], що становить більше 9 % загального обсягу боргу ВПП по Україні.



**Рис. 2.11. Динаміка частки податкового боргу ВПП у сумі сплачених ними податків у 2005-2015 рр.**

Джерело: складено автором на основі даних, представлених у додатках А, Ж

Що ж стосується 2006 року, то суттєвому зменшенню податкової заборгованості підприємств загалом по Україні сприяло розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань (боргу) на загальну суму 4 431,4 млн. грн.,

значну частку якої – 77,9 % становила реструктуризація боргів підприємств паливно-енергетичного комплексу [219].

Слід зазначити, що неконтрольоване зростання заборгованості великих платників протягом 2014-2015 років відбувалося через дію таких факторів:

1) несплата самостійно задекларованих зобов'язань у 2014 році, зокрема на 522,0 млн. грн. такими підприємствами як ПАТ «Укрнафта», КП «Теплопостачання м. Одеси», ПАТ «Центренерго», ДП «Львіввугілля», а також підприємствами, зареєстрованими у м. Києві, виробничі потужності яких розташовані в АР Крим на суму 268,9 млн. грн. (загалом анексія Криму та Севастополя принесла державі додаткових 1,02 млрд. грн. боргу [220], тобто більш, ніж п'ята частина цього боргу належала великим платникам, у тому числі ПАТ «ДТЕК Крименерго» і ДАТ «Чорноморнафтогаз»).

2) загострення ситуації в Донецькій і Луганській областях – заборгованість господарюючих суб'єктів Донбаського промислового регіону станом на 01.01.2015 р. становила 1034,3 млн. грн., у тому числі вугледобувної галузі – 81,7 %, а найбільшими боржниками по новоствореному боргу стали ПАТ «Шахта ім. О. Ф. Засядька», ТОВ «ДТЕК Східенерго» та ін. У результаті заборгованість великих платників Донецької і Луганської областей у структурі податкового боргу ВПП по Україні була досить високою (додаток Ж, табл. Ж.3).

3) збільшенням до 599 млн. грн. пасивного боргу за 24 боржниками, які перебувають у процедурах ліквідації та банкрутства, при цьому по Центральному офісу борг великих платників-банкрутів у 2014 році зріс від 7,0 до 87,4 млн. грн., а в I півріччі 2015 року – до 158,3 млн. грн.

Важливою причиною зростання боргу великих платників податків перед бюджетом у 2015 році стала також поява заборгованості із платежів державних унітарних підприємств, які не належать до податкових надходжень, із відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку. Ця сума налічувала практично 50 % боргу по ЦО з ОВП. Зокрема, за станом на перше півріччя 2015 року 4 238,7 млн. грн. (97,3 %) цього боргу обліковувалося за ДП «НАЕК «Енергоатом», головний офіс якого зареєстрований у Києві. Борг за цим платником виник у зв'язку

з несплатою підприємством визначеної в розрахунку частини чистого прибутку за 2014 рік через неузгодженість із Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг, платежу зі структурою тарифу на електроенергію, що виробляється АЕС [195, с. 32].

Усе ж слід зазначити, що незважаючи на складну ситуацію в існуванні податкової заборгованості великих платників за 2014-2015 рр., протягом 2007-2015 роках частка боргу ВПП у загальному обсязі заборгованості платників податків не перевищувала 27,73 %, а у найбільш критичний 2015 рік налічувала 19,65 % (рис. 2.12).



**Рис. 2.12. Питома вага податкової заборгованості платників СДП у структурі податкового боргу платників податків за платежами до Зведеного бюджету України у 2005-2015\* рр.**

Джерело: побудовано автором на основі даних джерел [158; с. 32; 159, с. 58; 160, с. 20; 161, с. 20; 162, с. 23; 163, с. 20; 221; 222; 223; 224].

\*за станом на серпень 2015 року

Найвищою питома вага податкового боргу ВПП у податковій заборгованості Зведеного бюджету була знову ж таки у 2005 р. і становила майже 50 %, а зростання

у 2011 році частки заборгованості великих платників до рівня 23,73 % було зумовлене більш ніж суттєвим зниженням боргу та загальних розстрочених податкових зобов'язань усіх платників податків при їх списанні на суму 21 млрд. 937,3 млн. грн. [190].

Очевидно, що протягом 2014-2015 років головними причинами збільшення боржників серед ВПП були не особливості організації їх податкового супроводження у спеціалізованих податкових інспекціях, а перш за все, зовнішні фактори, серед яких загострення політичної ситуації, обвал економічних показників, і знову ж таки відсутність злагодженої взаємодії між податковими органами та іншими відомствами держави внаслідок недосконалостей вітчизняного законодавства щодо порядку здійснення стягнень за податковою заборгованістю платника.

При цьому з метою погашення великими платниками зазначеної заборгованості, ЦО з ОВП подавалися заяви до суду, надсилювалися вимоги підприємствам-боржникам, складалися акти про опис їх майна у заставу. Що ж стосується механізмів регулювання податкового боргу ВПП, то перевага ЦО з ОВП надавалася, в основному, розстроченню та реструктуризації податкової заборгованості. Таким чином, у боротьбі зі зростанням податкового боргу фіскальні органи здійснювали суто адміністративні заходи щодо усунення заборгованості за фактом її виникнення, що, на наш погляд, свідчить про переважання командної складової у співпраці СДПІ із великими платниками, аніж рекомендаційної.

Поряд зі зростанням заборгованості ВПП протягом досліджуваного періоду яскраво простежувалася також тенденція до зростання сум переplat з податків до Державного бюджету України. Поява переplat з податків, як наслідок прагнень уряду вирішити поточні фіскальні проблеми, певний час загострювалася й штучно створюваними механізмами обліку податку на прибуток, які перешкоджали взаємозаліку платежів підприємства [225].

Зміна з 2013 р. порядку сплати цього ж податку до бюджету, а саме запровадження щомісячних авансових внесків з податку на прибуток призвело до того, що за підсумками розрахунків у річній податковій декларації підприємства

величина податку на прибуток до сплати могла виявитися нижчою за вже фактично сплачену суму у вигляді авансових внесків. До впровадження електронної системи адміністрування ПДВ, поширеною була також практика заліку податковими органами сум, належних до відшкодування з бюджету, особливо державним підприємствам, до переplat з податку на додану вартість.

Фактична неможливість оперувати сумами переplat з податків негативно впливає на діяльність підприємств, а особливо актуальною дана проблема є для великих платників, які як уже було розглянуто вище, є, зокрема, ключовими платниками податку на прибуток. Крім цього, як влучно вказують науковці, надміру внесені до бюджету суми податків не можуть повноцінно визнаватись доходами бюджету, а їх стягнення призводить до безпідставного збагачення в одному конкретному періоді [226; с. 135].

За результатами 2015 року величина переplat великих платників до Державного бюджету налічує 16 358,1 млн. грн., тобто практично 12 % усіх платежів ВПП (табл. 2.9):

Таблиця 2.9

**Обсяг переplat ВПП за платежами до бюджету та його відносні показники у 2011-2015 рр.**

Показник	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
Переplати ВПП до бюджету, млн. грн.	6556,87	7525,74	8593,26	13331,81	16358,10
Сума сплачених ВПП податків, млн. грн.	84436,32	96718,85	98131,30	103351,66	142284,17
Заборгованість ВПП за платежами до бюджету, млн. грн.	2160,50	1342,60	733,30	2621,10	10960,30
Відношення переplat до сплачених податків	0,08	0,08	0,09	0,13	0,11
Відношення переplat до заборгованості за платежами до бюджету	3,03	5,61	11,72	5,09	1,49

Джерело: складено автором на основі даних, представлених у додатку 3

Як бачимо, склалася парадоксальна ситуація, коли обсяги переplat ВПП з податків перевищують заборгованість даних підприємств у декілька разів. Тобто хоча формально переplати за платежами до бюджету не є зобов'язаннями уряду

перед підприємствами, їх наявність, а особливо постійна позитивна динаміка, на наш погляд, більше свідчать про фіскальну орієнтованість податкової системи України, ніж, наприклад, розмір податкових ставок. Слід додати, що проблема існування переplat є актуальною й щодо інших платників податків в Україні і вже здійснюються перші кроки у її подоланні, успішність яких можна буде оцінити у найближчому майбутньому.

Таким чином, результати проведенного дослідження засвідчили, що поряд із існуванням фінансових вигод для територій, що характеризуються високою концентрацією ВПП, механізм адміністрування їх платежів є недосконалим, на що вказує, зокрема, існування значних обсягів податкової заборгованості даної категорії платників податків. Саме дослідженню елементів адміністрування податків, і головним чином, податкового контролю ВПП, принципи проведення якого найбільш повно характеризують рівень ефективності супроводження платників податків, присвячено третій параграф даного розділу.

### **2.3. Ефективність супроводження великих платників податків в Україні**

Від початку діяльності щодо податкового супроводження великих платників податків роботу структурних підрозділів усіх спеціалізованих державних податкових інспекцій було націлено на забезпечення зростання обсягів податків, зборів, мобілізованих до бюджетів різних рівнів. Поряд із податковим обслуговуванням, одним із найважливіших елементів адміністрування платежів ВПП є облік останніх, який здійснюється з метою створення умов для ведення органами ДФС контролю за правильністю розрахунку, своєчасністю та повнотою сплати податків, дотриманням податкового законодавства і для нарахування фінансових санкцій.

Облік ВПП в органах МГУ ДФС – ЦО з ОВП здійснюється безпосередньо Відділом реєстрації та обліку платників, прямими обов'язками якого є, зокрема, заповнення облікових карток, занесення реєстраційних даних до відповідних

компонент системи автоматизації обробки даних, ведення реєстраційної частини особових справ, ведення реєстру великих платників податків і т. ін.

Платникам податків, включеним до Реєстру ВПП щороку до 15 жовтня надсилається повідомлення про таке включення за формою № 1-ВПП. Після отримання цього повідомлення від ДФС, ВПП зобов'язаний стати на облік в СДПІ чи ЦО з ОВП з початку податкового періоду, на який сформовано Реєстр. Рішення ДФС про зміну основного місця обліку та переведення на облік у спеціалізований чи інший фіскальний орган направляється великим платникам, які не надали у встановлені терміни заяву про взяття на облік до СДПІ за формою № 2-ВПП.

У випадку прийняття власником або уповноваженим ним органом рішення про ліквідацію, ВПП для зняття з обліку у 3-денний термін з дати прийняття цього рішення подає, окрім інших документів, у податковий орган, в якому перебуває на обліку, заяву про зняття з обліку за формою № 8-ОПП.

На перший погляд, з теоретичної точки зору процедура взяття ВПП та їх зняття з обліку в органах МГУ ДФС – ЦО з ОВП є досить налагодженою і певною мірою стандартизованою для усіх категорій платників податків, однак як уже зазначалося раніше, на практиці головною проблемою обліку ВПП є територіальна віддаленість окремих підприємств від організованих СДПІ.

Поряд зі стандартизованим механізмом обліку, великим платникам, зареєстрованим в СДПІ, надаються також і типові для усіх категорій платників адміністративні послуги (додаток И, рис. И.1), які у цьому контексті не характеризують ставлення податкових органів до ВПП як до особливої групи платників. Тим не менше, відмітною рисою роботи СДПІ є дещо посилена персоналізована взаємодія з керівництвом ВПП, яка не є характерною для роботи ДПІ традиційного типу (додаток И, табл. И.1).

Важливим фактором організації належного обслуговування ВПП є, звичайно ж, укомплектованість СДПІ персоналом. Зокрема, чисельність працівників МГУ ДФС – ЦО з ОВП станом на кінець 2015 року склала 2286 штатних одиниць, причому кількість працівників СДПІ у м. Києві із перетворенням у ЦО з ОВП



постійно зростала пропорційно до зростаючого обсягу покладених на установу завдань (табл. 2.10):

Таблиця 2.10

**Штатна чисельність персоналу МГУ ДФС – ЦО з ОВП за станом на кінець  
2012-2015 рр.**

ООВП	2012	2013	2014	2015
м. Київ	485	622	622	676
м. Дніпропетровськ	271	342	342	323
м. Донецьк	273	261	251	223
м. Запоріжжя	191	188	183	172
м. Луганськ	172	169	168	153
м. Львів	161	158	158	219
м. Одеса	180	233	253	220
м. Харків	269	272	270	300
Разом	2002	2245	2247	2286

Джерело: складено автором за даними Центрального офісу з обслуговування великих платників

Очевидно також, що чисельність фахівців була найвищою у тих СДПІ, які взаємодіяли із більшою кількістю великих платників податків – Дніпропетровська, Харківська, Донецька. Для виявлення доцільності такого поділу праці та впливу чисельності персоналу, з огляду на його продуктивність, на величину платежів ВПП відповідної СДПІ, визначимо рівень взаємозв'язку між цими величинами (додаток К). Відповідно до проведених розрахунків наявність прямого кореляційного зв'язку між кількістю працівників та обсягами податкових надходжень продемонстрував ЦО з ОВП із коефіцієнтом 0,69, Донецька СДПІ – 0,97 та Луганська СДПІ – 0,71. Водночас СДПІ у м. Запоріжжі продемонструвала обернений зв'язок між чисельністю персоналу та обсягом зібраних податків, а загальний коефіцієнт кореляції по ООВП в Україні склав 0,54.

Отже, підстав свідчити про прямий зв'язок між чисельністю працівників СДПІ та величиною платежів ВПП немає, однак не слід забувати, що поряд із персоналом, який здійснює безпосереднє обслуговування платників податків, у фіскальних органах є фахівці, які здійснюють збір та обробку даних, проводять роботу з

громадськістю, тобто ті, обов'язки яких не впливають на ефективність податкового супроводження. Саме тому було проаналізовано також взаємозв'язок між кількістю інспекторів, що безпосередньо обслуговують ВПП (додаток Л), та обсягом сплачених підприємствами податків. Проведені розрахунки показали різницю у коефіцієнтах по СДП, а загальний коефіцієнт по Україні виявився вище майже на 10 % – 0,65.

Окрім ведення обліку ВПП, одним із найбільш важливих завдань організації роботи СДП є рівень виконання запланованих податкових надходжень. Протягом 2011-2015 років по МГУ ДФС – ЦО з ОВП було одержано такі результати виконання плану по збору податків (табл. 2.11):

Таблиця 2.11

**Показник виконання плану по податкових надходженнях МГУ ДФС – ЦО з  
ОВП у 2011-2015 рр., %**

ООВП	Показник виконання плану, період				
	2011	2012	2013	2014	2015
м. Київ	90,00	96,53	84,09	88,45	100,58
м. Дніпропетровськ	95,00	86,61	83,73	84,31	99,59
м. Донецьк	92,00	89,08	85,20	80,48	81,74
м. Запоріжжя	96,00	76,46	87,25	86,96	97,45
м. Луганськ	96,00	59,64	71,50	68,05	97,82
м. Львів	93,00	72,96	86,20	84,97	95,02
м. Одеса	96,00	79,04	89,30	100,39	99,86
м. Харків	95,00	83,72	85,08	85,97	98,16
Разом по Україні	91,77	89,70	84,21	87,08	99,47
Середнє значення	93,86	81,53	84,06	85,19	96,63

Джерело: розраховано за даними, представленими у додатку М

Як бачимо, найбільше відхилення від індикативних показників по ВПП було досягнуто у 2012 році – 81,53 % та у 2013 році – 84,06 %, у тому числі через низький показник виконання плану по СДП у м. Луганськ – 59,64% та 71,50 % відповідно, значення якого відхилялося від середнього по СДП на 21,89 % та 12,56 % відповідно. При цьому за 2012 р. обсяг збитків промислових підприємств Луганщини, порівняно з 2011 роком зріс на 51,13 %, що вплинуло на формування

бази оподаткування [227; 228]. Основними ж причинами такої ситуації у 2013 р. стала втрата бази надходжень по реальному сектору економіки через, перш за все, зниження промислового виробництва по області більш ніж на 10 відсотків, відміну нульової ставки ПДВ на продаж імпортованого газу, банкрутством ряду великих підприємств області, які повністю припинили діяльність [229].

Основною причиною недосягнення індикативного показника по Україні у 2014 році були втрати за рахунок напруженої ситуації у східних регіонах держави (призупинено виробництво й відвантаження готової продукції, зупинено експорт, відсутні державні дотації, ведення воєнних дій), які склали 3 557,8 млн. грн. Невиконання планових показників загального фонду Державного бюджету було частково компенсовано завдяки контрольній-перевірочній роботі, погашенню податкового боргу тощо.

На виконання у 2013 і 2014 роках доведених Центральному офісу індикативних показників до загального фонду державного бюджету також негативно вплинула їх необґрунтованість при розрахунках, оскільки не враховувався економічний спад та втрати територій.

Крім цього, Центральний офіс не брав участі в прогнозуванні річних показників доходів державного бюджету на 2013, 2014 і 2015 роки. Як наслідок, за відсутності такої взаємодії з ДПС, Міндоходів і ДФС деякі доведені ними Центральному офісу щомісячні індикативні показники були необґрунтованими: необ'єктивними щодо фактичної бази оподаткування (зокрема, у 2013 році окремі показники до спеціального фонду державного бюджету в 2,2–7 разів перевищували показник, визначений у фінансовому плані підприємства, і відповідні показники попереднього року) або більш інтенсивними, ніж загалом по Україні. Серед інших проблем невиконання плану надходжень по ЦО з ОВП були також: недотримання вимоги їх своєчасного доведення (до початку планового періоду), випадки коригування доведених показників за періоди, які минули, що призвело до погіршення податкового контролю за надходженнями до бюджету [195, с. 16]. Таким чином, на невиконанні індикативних показників по МГУ ДФС – ЦО з ОВП у досліджуваному періоді головним чином відобразилися наслідки неефективного

механізму їх розроблення і доведення, а не результати фінансово-господарської діяльності платників податків.

Що ж стосується ефективності співпраці ЦО з ОВП та СДПІ безпосередньо з великими платниками податків, то одними із найважливіших принципів-орієнтирів у запровадженні даних фіскальних органів в Україні стали забезпечення сумлінної сплати податків ВПП та підвищення якості супроводження даної категорії підприємств, яка мала проявлятися, зокрема, у спрощенні їх доступу до посадових осіб фіскальних органів, зменшенні часу виконання обов'язкових процедур при сплаті податків, обмеженні втручання податкових органів у діяльність господарюючих суб'єктів.

І хоча з метою кращого обслуговування супроводження ВПП в Україні організовано за галузевим принципом, за кожним клієнтом спеціалізованої інспекції закріплені координатори, а до організації взаємодії з ВПП залучаються також експерти – найбільш досвідчені фахівці галузевих відділів, які досконало володіють нормами податкового та валютного законодавства України і мають значний практичний досвід роботи в податкових органах, все ж існують певні недоліки в роботі МГУ ДФС – ЦО з ОВП, які з погляду представників бізнес-середовища, не дають відчутти високу податкову культуру офісів з обслуговування великих платників. За результатами соціологічних опитувань ВПП, проведених Асоціацією платників податків України, такими недоліками було визначено наступні:

- податкове супроводження полягає лише у надсиланні фахівцями МГУ ДФС – ЦО з ОВП безпідставних запитів та здійсненні постійних телефонних опитувань про очікувану сплату податків;
- спрямування роботи ЦО з ОВП на забезпечення максимальних донарахувань по контрольно-перевірочній роботі;
- недостатня компетентність (кваліфікація) фахівців, що супроводжують ВПП та їх упередженість до платників, які максимально намагаються захистити свої права;
- одностороннє (без узгодження з платниками податків) встановлення працівниками СДПІ та ЦО з ОВП часу отримання або подачі документів [230].

Отже, є підстави вважати, що податкова поведінка великих платників значною мірою залежить від ефективності роботи фіскальних органів, а при недотриманні працівниками СДП принципів партнерства, закладених в основу взаємодії з ВПП, рівень ризику щодо порушення останніми податкового законодавства зростає. На це вказують, у тому числі, результати контрольно-перевірочної роботи органів МГУ ДФС – Центрального офісу з обслуговування ВПП.

Зокрема, хоча у 2013 році відбулося зменшення кількості контрольно-перевірочних заходів ВПП органами МГУ ДФС – ЦО з ОВП (додаток Н, рис. Н.1), пов'язане з прагненням ДФС не допустити тиск на бізнес, тим не менше, у складі документальних перевірок значною мірою переважали позапланові перевірки фінансово-господарської діяльності великих платників податків, що проводяться у випадку виявлення можливих тіньових схем діяльності підприємства чи неправомірних дій (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

**Частки планових та позапланових документальних перевірок\* великих платників податків за станом на 2011-2015 роки**

ООВП	Структура перевірок платників податків, %									
	2011		2012		2013		2014		2015	
	П	П/п	П	П/п	П	П/п	П	П/п	П	П/п
м. Київ	13,60	86,40	13,48	86,52	25,71	74,29	23,78	76,22	13,39	86,61
м. Дніпропетровськ	6,35	93,65	6,63	93,37	28,80	71,20	18,79	81,21	6,56	93,44
м. Донецьк	6,49	93,51	6,67	93,33	45,35	54,65	73,21	26,79	0,00	100,00
м. Запоріжжя	13,33	86,67	11,63	88,37	6,34	93,66	10,47	89,53	11,29	88,71
м. Луганськ	11,11	88,89	10,81	89,19	26,77	73,23	12,70	87,30	0,00	100,00
м. Львів	37,50	62,50	38,24	61,76	42,50	57,50	51,43	48,57	38,78	61,22
м. Одеса	32,35	67,65	32,65	67,35	19,66	80,34	26,00	74,00	32,86	67,14
м. Харків	31,03	68,97	31,71	68,29	58,88	41,12	48,33	51,67	32,76	67,24
Всього	13,78	86,22	14,06	85,94	27,24	72,76	28,04	71,96	15,28	84,72

Джерело: розраховано на основі даних, представлених у додатку Н, табл. Н.1

\*П – планові перевірки, П/п – позапланові

Поряд із цим, відповідно до методології ЦО з ОВП у проведенні документальних планових перевірок, яка передбачає здійснення аналізу ризиків несплати, що мінімізують податкові зобов'язання платників податків, та оцінки сукупності їх ризику за трьома ступенями – високим, середнім та незначним,

загальна кількість планових перевірок ВПП у I півріччі 2015 році скоротилася, а загалом по Україні було заплановано лише 49 документальних перевірок ВПП. Це зумовлювалося обмеженням виділення державою коштів на відрядження, реорганізацією (скороченням) галузевих відділів, а також тимчасовою заборонаю проведення планових і позапланових перевірок господарюючих суб'єктів, що здійснюють діяльність у зоні проведення АТО [231]. Однак за весь 2015 рік по Центральному офісу разом з підпорядкованими СДПІ було проведено 779 документальних перевірок, (в т.ч. 119 планових та 660 позапланових) [232], тобто частка позапланових перевірок зросла до 84,72 %.

Таким чином, незважаючи на позитивну тенденцію до скорочення планових документальних перевірок ВПП, яка може сигналізувати як про реальне зменшення втручання податківців у діяльність підприємств, так і збільшення чисельності ВПП із низьким ступенем ризику, усе ж кількість проведених позапланових перевірок продовжувала залишатися високою, що свідчить про потенційно високий показник порушень податкового законодавства серед ВПП як з умисних міркувань, так і через недостатнє розуміння податкових норм платниками податків.

При цьому додамо, що ефективність контрольно-перевірочних заходів органів МГУ ДФС – ЦО з ОВП також була не надто високою – середній показник узгодження донарахованих фіскальними органами зобов'язань великим платникам податків по Україні знизився у 2014 році до 12,65 %, а по виконанню узгоджених зобов'язань – до 84,49 % (табл. 2.13):

Таблиця 2.13

**Показники співвідношення узгоджених і донарахованих зобов'язань та виконання узгоджених зобов'язань ВПП, %**

ООВП	01.01.2013		01.01.2014		01.01.2015	
	Узгоджено з донарахованого	Надійшло узгоджених	Узгоджено з донарахованого	Надійшло узгоджених	Узгоджено з донарахованого	Надійшло узгоджених
1	2	3	4	5	6	7
Київ	64,32	99,10	68,55	99,52	3,65	85,66
Дніпропетровськ	4,15	97,58	1,67	100,00	16,35	17,67
Донецьк	10,81	100,00	62,82	99,97	1,56	100,00
Запоріжжя	81,03	96,48	43,58	99,55	60,30	100,00
Луганськ	11,17	99,64	13,96	100,00	3,66	100,00
Львів	23,02	90,26	15,48	98,03	6,89	99,57

1	2	3	4	5	6	7
Одеса	5,97	106,27	10,94	100,00	1,41	100,00
Харків	36,26	99,79	10,08	99,83	13,13	97,71
Всього	35,93	98,97	31,08	99,58	6,90	59,84
Середній показник по Україні	29,59	98,64	28,39	99,61	12,65	84,49

Джерело: розраховано автором за даними, представленими у додатку Н, табл. Н.2

Один із найнижчих показників узгодження донарахованих зобов'язань простежувався по ЦО з ОВП у м. Києві, що пояснювалося знаходженням значних сум зобов'язань клієнтів цієї установи на оскарженні. Загалом, за станом на 1.01.2015 року узгоджені донарахування на одну планову перевірку склали 5,24 млн. грн., що майже у три рази нижче показника 2013 року (додаток Н, рис. Н.2).

На недостатньо якісний рівень проведення контрольно-перевірочної роботи МГУ ДФС – ЦО з ОВП вказує також статистика оскаржень великими платниками рішень фіскальних органів. Зокрема, за станом на 2015 рік на рівні Центрального офісу було частково або повністю скасовано 52 податкових повідомлення-рішення (ППР) на загальну суму 298,7 млн. грн. або 11,53 % усіх розглянутих ППР та 7,7 % усієї оскаржуваної суми (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

**Адміністративне оскарження податкових повідомлень-рішень на рівні  
Центрального офісу з обслуговування великих платників**

Назва показника	2013	2014	2015
Розглянуто скарг, од.	395	336	311
Розглянуто ППР, од.	658	501	451
Оскаржено ППР, млн. грн.	6785,6	5419,0	3856,2
Скасовано ППР повністю або частково, од.	56	69	52
Скасовано ППР повністю або частково, у % від розглянутих ППР	8,51	13,77	11,53
Скасовано ППР повністю або частково на суму, млн. грн.	216,0	1067,7	298,7
Скасовано ППР повністю або частково на суму, у % від розглянутих ППР	3,2	19,7	7,7

Джерело: складено автором за даними, представленими у додатку П

При цьому серед основних причин оскарження ППР великими платниками були неоднозначне тлумачення податкового законодавства та непрофесійний виклад висновків за результатами контрольно-перевірочної працівниками МГУ ДФС – ЦО з ОВП. Хоча фактично кількість скарг та сума, на яку ВПП оскаржувалися донараховані податкові зобов'язання, мала тенденцію до скорочення, усе ж показник скасованих ППР залишається досить високим. Крім цього, наявність таких скарг уже сама по собі може свідчити одночасно і про безпідставне втручання фіскальних органів у діяльність великих платників та її спрямованість на посилений контроль, однак також і про переконання керівництва великих підприємств у прийнятті судом рішення на власну користь.

Поряд із адміністративним оскарженням на рівні податкових органів, чималі суми донарахованих ЦО з ОВП зобов'язань оскаржувалися платниками податків у судовому порядку. При цьому у загальному обсязі справ, за якими було завершено провадження, частка рішень, винесених на користь платників податків переважала і становила, зокрема, у 2015 році 63,01 %. В абсолютному вимірі кількість прийнятих остаточних рішень на користь ВПП також зросла у 2014-2015 роках і у відсотковому співвідношенні до загального обсягу завершених справ становила 72,60 % та 82,46 % відповідно (табл. 2.15):

Таблиця 2.15

**Результати розгляду справ з оскарження ВПП рішень  
МГУ ДФС – ЦО з ОВП у судах, %**

Результат завершених проваджень у судах	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
За кількістю					
на користь Центрального офісу	16,63	16,26	15,86	15,42	17,54
на користь платників податків	12,83	12,48	12,14	72,60	82,46
За обсягом					
на користь Центрального офісу	43,94	41,56	40,74	4,88	36,99
на користь платників податків	56,06	58,44	59,26	95,12	63,01

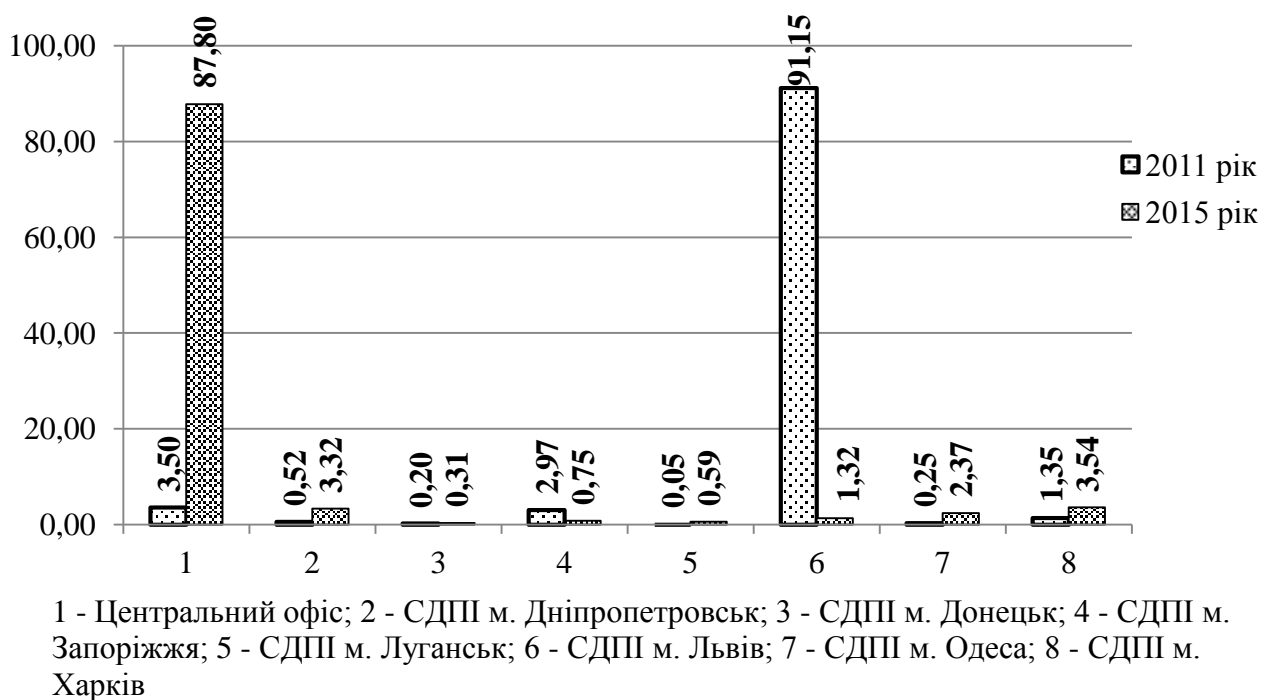
Джерело: розраховано автором на основі даних, представлених у додатку П



За даними Рахункової палати України, здійснений аналіз найбільш значущих судових справ платників податків до Центрального офісу щодо прийнятих ним ППР показав, що під час розгляду судових справ і прийняття рішень судами різних інстанцій не дотримувалася єдина правова позиція, що знайшло відображення у різних за змістом рішеннях, прийнятих як на користь платників податків, так і на користь Центрального офісу. Тобто, недосконалість фінансового законодавства у частині прав і обов'язків платників податків і фіскальних органів призводило до прийняття судами різних рішень за однією справою [195, с. 30]. З урахуванням зазначеного, однією із важливих причин безперспективності доведення у суді обґрунтованості донарахованих ЦО з ОВП податкових зобов'язань великим платникам податків є те, що останні мають можливість наймати висококваліфікованих юристів, володіють важелями лобіювання інтересів і прямого тиску, а тому є серйозними суперниками при вирішенні судових спорів [233].

Основні ж заходи, які здійснював ЦО з ОВП, з метою попередити порушення податкового законодавства великими платниками, у досліджуваному періоді, включали проведення економічних навчань [234].

На наш погляд, відповідно до результатів проведеної контрольної-перевірочної роботи ЦО з ОВП, є підстави вважати, що ні наявні в арсеналі податкових органів методи запобігання податкових правопорушень, ні прийняті форми контролю не забезпечують належного рівня дотримання ВПП податкового законодавства, що зайвий раз лише підтверджується зростаючими обсягами фінансових санкцій, нарахованих платникам податків (додаток Р), причому у той час як нараховані платежі за порушення податкового законодавства платникам Львівської СДПІ мали тенденцію до скорочення, відповідний показник по ЦО з ОВП суттєво зріс і становив більше 87 % загальної величини штрафних санкцій по ВПП в Україні, що є вкрай негативним у порівнянні з показниками 2011 року (рис. 2.13) і, очевидно, було пов'язано, у тому числі, зі зростанням податкової заборгованості платників саме ЦО з ОВП.



**Рис. 2.13. Структура обсягів штрафних санкцій, нарахованих ВПП у 2011-2015 роках у розрізі органів з обслуговування великих платників**

Джерело: розраховано автором на основі даних, представлених у додатку Р

Отже, індивідуальне супроводження ВПП повинно передбачати більш сучасні методи контролю, спрямовані на протидію чинникам, що призводять до несплати податків. Один із таких методів у якості експерименту уже було застосовано в Україні у квітні 2011 року, коли розпочався експеримент з горизонтального моніторингу – нового сервісу для великих платників, що мав базуватися на співпраці між органами ДПС та ВПП шляхом збільшення взаємної відповідальності, створення культури консультування, підвищення рівня співробітництва та довіри. Відповідно до укладеної угоди – меморандуму, великий платник зобов'язувався подавати на розгляд органу ДПС податкові ризики у режимі реального часу. У свою чергу на податковий орган покладалося завдання аналізувати правомірність відображення операцій у податковій звітності платника податків. Іншими словами, завдання однієї із сторін угоди, а саме – платника податку полягали у тому, щоб у разі виникненні питань щодо правомірності здійснення тих чи інших операцій у контексті оподаткування він одразу повідомляв про це орган податкової служби, а іншої сторони, тобто, податкового органу – опрацювати запит і у прискореному

режимі дати відповідь на нього. Лише після одержання консультації платник міг упевнено здійснювати господарську операцію або формувати звітність [235].

Відповідно до заданих законодавством критеріїв [236] до числа учасників експерименту увійшли ТОВ СП «Нібулон», ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг», ПП «Лукойл-Україна» і ПАТ «Лукойл-Одеський НПЗ», ТОВ «Метро Кеш енд Керрі Україна», ДАЗТУ «Укрзалізниця», з якими протягом вересня-жовтня 2011 року було підписано меморандуми щодо проведення горизонтального моніторингу [237]. Очевидно, що учасниками експерименту було обрано саме великих платників у зв'язку із тим, що їх супроводження означає не лише краще обслуговування, максимальне надання сервісних послуг, уніфікацію податкових процедур, але насамперед, більш якісний контроль за сплатою податків [238, с. 953].

Зокрема, про фактичні результати проведення горизонтального моніторингу для підприємств може свідчити динаміка кількісних показників контрольно-перевірочних заходів компанії «Нібулон», меморандум з якою було укладено у вересні 2011 року (табл. 2.16):

Таблиця 2.16

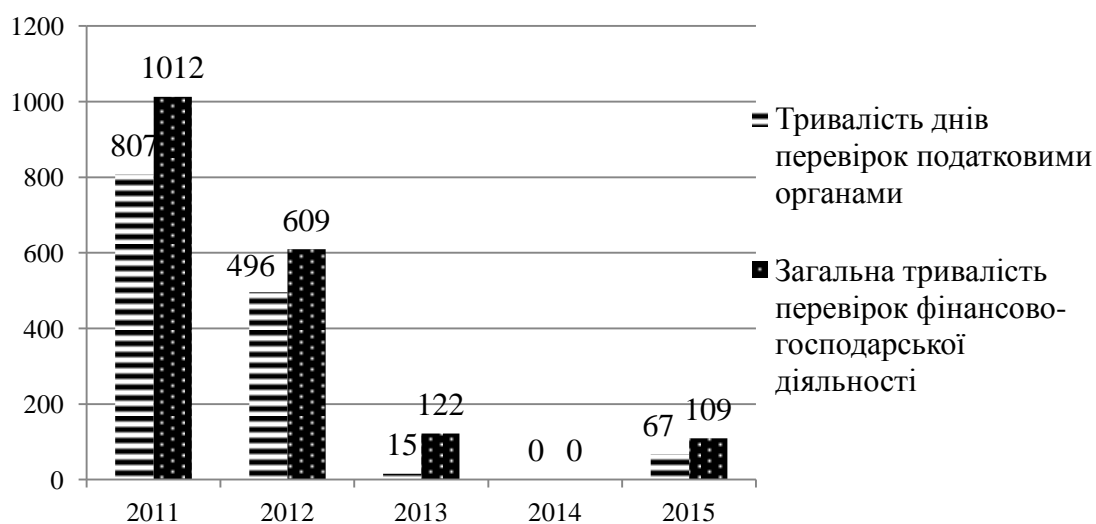
**Кількість перевірок ТОВ СП «Нібулон», проведених контролюючими органами у 2011-2015 роках**

Найменування	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
Всього контрольних заходів	495	535	557	320	124
у тому числі:					
Кількість перевірок у галузі фінансово-господарської діяльності	121	90	41	37	31
з них:					
Кількість перевірок, проведених фіскальними органами	46	41	1	0	5
у тому числі:					
Планові перевірки	11	31	0	0	0
Позапланові перевірки	35	9	1	0	5

Джерело: складено автором за на основі джерела [239].

При цьому слід зазначити, що із 46 перевірок компанії «Нібулон», проведених податковими органами у 2011 році, у головному офісі підприємства, який перебував

на обслуговуванні в СДПІ у м. Миколаєві, було здійснено лише 7 перевірок, а у 2012-2013 роках, після підписання угоди про участь в горизонтальному моніторингу, – по одній перевірці. Перевірка ж фіскальними органами ТОВ СП «Нібулон», проведена у 2012 році, мала на меті встановлення дотримання компанією вимог податкового, валютного та іншого законодавства за період з 01.01.2011 р. по 31.12.2011 р. [240]. Важливо також, що поряд із абсолютним скороченням кількості контролюючих заходів фіскальними органами, протягом 2011-2013 рр. мало місце також зниження частки кількості перевірок податкових органів у загальному обсязі перевірок фінансово-господарської діяльності ТОВ СП «Нібулон» до 0,18 % у 2013 році, а також тривалості днів їх проведення (рис. 2.14):



**Рис. 2.14. Тривалість днів перевірок ТОВ СП «Нібулон» контролюючими органами у 2011-2015 роках**

Джерело: побудовано автором на основі даних джерела [239].

За відсутності доступу до фінансової звітності ТОВ СП «Нібулон» та внутрішніх документів ЦО з ОВП важко оцінити, наскільки ефективним було проведення горизонтального моніторингу для фінансово-господарської діяльності компанії, однак про його позитивні наслідки і поліпшення рівня дотримання податкового законодавства компанією «Нібулон» може свідчити відсутність у 2014 році контролюючих заходів з боку податкових органів, зокрема позапланових перевірок, причиною проведення яких є сумнівні результати фінансових операцій.

Тим не менше, уже за наслідками 2015 року ЦО з ОВП було проведено три позапланових виїзних перевірки ТОВ СП «Нібулон» загальною тривалістю 51 день, у тому числі з питань достовірності нарахування сум бюджетного відшкодування з ПДВ у жовтні-листопаді 2014 року та дотримання податкового законодавства по взаємовідносинах з контрагентами за 2009-2013 рр. [241]. Очевидно, що оскільки запланований у 2013 році перехід горизонтального моніторингу від експерименту до постійно діючого сервісу для великих платників податків [242] так і не відбувся, це позначилося негативним чином, по-перше, на рівні фінансової дисципліни компанії, адже проведення позапланових перевірок фіскальними органами ініціюється, зокрема, у разі наявності інформації, що свідчить про можливе порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, а по-друге – на відносинах підприємства і податкових органів, яке майже два місяці перебувало під пильним контролем з боку останніх.

Опрацювання звіту Центрального офісу з обслуговування великих платників про виконання Плану роботи на 2014 рік [234] лише підтвердило припущення, що контролюючі функції фіскальних органів домінують у взаємодії з ВПП. Зокрема, навіть оцінка результативності роботи ЦО з ОВП здійснюється виходячи зі щорічного обсягу акумульованих податкових надходжень органами супроводження ВПП, показника виконання планових надходжень, статистики виявлених правопорушень та обсягів додатково залучених платежів до бюджету за фактами виявлених правопорушень. Таким чином напрашується висновок, що на відміну від задекларованих намірів, насправді увага органів, що здійснюють сервіс великих платників, більше спрямована на забезпечення дохідної частини бюджету, аніж на покращення якості обслуговування ВПП.

На нашу думку, важливим орієнтиром у діяльності ЦО з ОВП має стати показник якості саме супроводження великих платників податків, а не виконання плану щодо адміністрування їх обов'язкових платежів. Показник якості податкового супроводження повинен відображати реальні наслідки роботи податкових органів та ефекти від її переорієнтації у напрямі налагодження партнерства з ВПП (рис. 2.15).

			Ефект	Позитивна тенденція	Бал
Характеристика сервісів МГУ ДФС - ЦО з ОВП	Позитивна тенденція	Бал	Питома вага оскаржених податкових повідомлень-рішень, %	↓	(B1)
Середній час спілкування працівників ЦО з ОВП з платниками податків на одного ВПП, год	↓	(A1)	Кількість виявлених порушень податкового законодавства, од.	↓	(B2)
Час спілкування працівників ЦО з ОВП з платниками податків, витрачений на роз'яснення податкового законодавства, у загальному обсязі часу спілкування, %	↑	(A2)	Частка кримінальних правопорушень платників податків у загальному обсязі зареєстрованих порушень податкового законодавства, %	↓	(B3)
Середній час надання відповіді на запит платника податків, діб	↓	(A3)	Сума збитків за виявленими кримінальними порушеннями, млн. грн.	↓	(B4)
Частка електронізованих сервісів у загальному обсязі послуг, що надаються платникам податків, %	↑	(A4)	Заборгованість платників податків, млн. грн.	↓	(B5)
Частка позапланових документальних перевірок платників податків у загальному обсязі перевірок, %	↓	(A5)	Погашення податкової заборгованості, %	↑	(B6)
Частка фахівців ЦО з ОВП, притягнених до адміністративної відповідальності за неправомірні дії, %	↓	(A6)	Скарги на фахівців ЦО з ОВП, од.	↓	(B7)
<b>Комплексний бал</b>		<b>(A)</b>	Оцінка якості послуг ЦО з ОВП великим платником податків, бал	↑	(B8)
<b>Комплексний бал (B)</b>					<b>(B)</b>

**Рис. 2.15. Показники оцінки якості супроводження великих платників податків в ООВП**

Джерело: розроблено автором на основі проведених досліджень

Тобто, якісним податкове супроводження ВПП можна буде вважати не тоді, коли органи ЦО з ОВП запроваджуватимуть нові форми співпраці з підприємствами, а лише за умови позитивної реакції на такі заходи з боку платників. На нашу думку, такий показник повинен щорічно розраховуватися за формулою:

$$Q = B / A \quad (2.2),$$

де  $Q$  – показник якості супроводження великих платників податків в ООВП;  
 $B$  – комплексний бал, що відображає реальні наслідки супроводження ВПП;  
 $A$  – комплексний бал, що характеризує рівень обслуговування ВПП у ЦО з ОВП та його підрозділами.

У випадку, коли виконується умова  $Q \geq 1$ , є підстави вважати, що податкові органи здійснюють обслуговування ВПП на належному рівні, тобто їх сервіс є якісним, адже прослідковується ефект від консультативної та іншої роботи з платниками.

При цьому комплексний бал ( $A$ ) та ( $B$ ) повинні розраховуватися за формулами:

$$A = A1 + \dots + A6 \quad (2.3)$$

$$B = B1 + \dots + B8 \quad (2.4)$$

Обчислення балу ( $A$ ) повинно ґрунтуватися на розрахунку таких важливих показників як середній час спілкування працівників ЦО з ОВП з платниками податків, середній час надання відповіді на запит платника податків тощо.

Зрозуміло, що окремі із запропонованих показників мають досить суб'єктивний характер, а у розпорядженні податкових органів відсутні засоби їх вимірювання й обліку. Зокрема, показник «Час спілкування працівників ЦО з ОВП з платниками податків, витрачений на роз'яснення податкового законодавства, у загальному обсязі часу спілкування» може бути завищений окремими фахівцями СДП, що вплине на об'єктивність результатів розрахунку комплексного балу  $A$ . Саме тому пропонуємо фіскальним органам для присвоєння відповідних балів за показниками характеристики податкових сервісів та ефектів з боку платників розробити шкалу оцінювання з огляду на існуючий досвід роботи та середні річні показники адміністрування податків (контрольно-перевірочної, правової роботи, адміністрування боргу і т. ін.).

Бали за таким показником як «Середній час спілкування працівників ЦО з ОВП з платниками податків на одного ВПП, год» рекомендуємо обчислювати за шкалою (табл. 2.17):

Таблиця 2.17

### Шкала оцінювання показників сервісу ВПП у ЦО з ОВП та його підрозділах

Кількісний показник супроводження ВПП	Шкала оцінювання (від 1 до 5 балів)
Середній час спілкування працівників ЦО з ОВП з платниками податків на одного ВПП, год	від 10 год - 5 балів;
	від 7 до 10 год - 4 бали;
	від 5 до 7 год - 3 бали;
	від 2 до 5 год - 2 бали;
	від 1 до 2 год - 1 бал;
	до 1 год - 0 балів.

Джерело: складено автором на основі проведених досліджень

Фахівцям ЦО з ОВП також доцільно визначити, які з проведених робіт можна класифікувати як «час спілкування з платником податків», зокрема, чи слід включати до нього організацію зустрічей та конференцій з керівництвом декількох ВПП чи лише усі види спілкування з кожним платником (у т. ч. через телефон, електронну пошту) в індивідуальному порядку.

За таким відносним показником супроводження ВПП як «Питома вага оскаржених податкових повідомлень-рішень» пропонована шкала оцінювання представлена у табл. 2.18:

Таблиця 2.18

### Шкала оцінювання показників ефекту від супроводження великих платників податків

Кількісний показник супроводження ВПП	Шкала оцінювання (від 1 до 5 балів)
Питома вага оскаржених податкових повідомлень-рішень, %	до 10 % - 5 балів;
	від 10 до 20 % - 4 бали;
	від 20 до 50 % - 3 бали;
	від 50 до 80 % - 2 бали;
	від 80 до 90 % - 1 бал;
	більше 90 % - 0 балів.

Джерело: складено автором на основі проведених досліджень



Для встановлення шкали балів за такими абсолютними показниками як «Сума збитків за виявленими кримінальними порушеннями» та «Заборгованість платників податків» доцільно брати до уваги динаміку попередніх звітних років, а також визначити умовні граничні розміри.

У підсумку зазначимо, що беручи до уваги результати проведеного дослідження, які свідчать про наявність проблемних питань у супроводженні великих платників податків ЦО з ОВП та його підрозділами, вважаємо, що одним із найбільш дієвих методів у попередженні виникнення кризових ситуацій у взаємодії з ВПП має стати запровадження диференціації платників відповідно до ризик-орієнтованого підходу. Крім цього, вирішенням проблеми вдосконалення взаємодії між спеціалізованими податковими органами та великими платниками, у тому числі з метою посилення уваги за їх фінансово-господарською діяльністю, має стати введення у дію розширеного діалогу з платниками, зокрема, шляхом запровадження горизонтального моніторингу, про що йтиме мова у третьому розділі дослідження.

## **Висновки до розділу 2**

У результаті комплексного дослідження бюджетоутворюючої ролі великих платників податків для бюджету України, а також особливостей їх сервісу у спеціалізованих державних податкових інспекціях було визначено, що:

- важливу роль у зростанні обсягу податків, сплачених великими платниками протягом 2009-2015 років, відіграла, не абсолютна чисельність великих платників, зареєстрованих в Україні, а кількість ВПП, що перебували на обслуговуванні в ЦО з ОВП та його територіальних органах, яка починаючи від створення СДП, лише наприкінці 2015 року досягла 100%-ого значення;

- діяльність великих платників податків не обмежується важливою бюджетоутворюючою роллю, але має суттєве значення для успішної реалізації реформи децентралізації в Україні;

- за період 2011-2015 років темпи росту платежів ВПП були вищими за темп розвитку національної економіки, про що свідчить розрахований коефіцієнт еластичності податків великих платників від ВВП; величина даного показника також дає підстави вважати, що за останні п'ять років держава посилила фіскальний тиск на великих платників, що не відповідає основним напрямам державної податкової політики та розвитку підприємництва в Україні;

- питома вага податків, сплачених великими платниками, у податкових надходженнях Державного бюджету за 2005-2015 рр. коливалася в межах від 25,79 % до 37,34 %, що є досить високим показником. Крім цього, у загальному обсязі відшкодування податку на додану вартість, що надається платникам податків з бюджету України, питома вага ПДВ, відшкодованого ВПП, становить 77,10 %. Отже, бюджетоутворююча роль великих платників повною мірою обумовлює доцільність запровадження їх індивідуального супроводження.

Крім цього, встановлено, що сервіс великих платників податків у фіскальних органах характеризується рядом недоліків, серед яких:

- надання адміністративних послуг великим платникам здійснюється відповідно до нормативно-правових актів та згідно з переліком, загальноприйнятим для усіх платників податків, тобто фактичне виокремлення ВПП у привілейовану категорію за типом обслуговування відсутнє;

- одним із найбільш важливих завдань організації роботи СДП є рівень виконання запланованих податкових надходжень, виявлення випадків ухилення податкового законодавства та погашення податкової заборгованості великих платників, однак недостатньо уваги органами ЦО з ОВП приділяється наданню супровідної допомоги великим платникам, тобто взаємодія ДФС та ВПП більшою мірою представлена адмініструванням обов'язкових платежів;

- результати контрольної-перевірочної роботи ЦО з ОВП свідчать про низьку ефективність традиційних методів контролю у взаємодії з великими платниками та

їх неадекватність сучасним принципам партнерства – на це, зокрема, вказує високий відсоток оскаржень платниками податків сум донарахованих їм податкових зобов'язань.

Однією із важливих проблем фіскальних органів, що супроводжують ВПП, залишається також відсутність системи показників, які б реально відображали, на якому рівні здійснюється сервіс ВПП шляхом оцінки реакції платників на зміни в організації роботи ЦО з ОВП. Саме тому у даному дослідженні було запропоновано механізм розрахунку показника якості супроводження великих платників, як орієнтиру для податкових органів у переформатуванні відносин з великими платниками.

Поглиблений аналіз розглянутих проблем представлено у таких статтях автора: [243-245].

## РОЗДІЛ 3

### НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ВІДНОСИН ДЕРЖАВИ З ВЕЛИКИМИ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ

#### **3.1. Критерії ідентифікації та особливості сервісу великих платників податків у розвинених країнах**

Історія створення спеціалізованих податкових офісів із обслуговування великих платників податків бере свій початок ще у 50-х роках минулого століття, коли країни-члени ОЕСР запровадили спеціальний вид податкового контролю і звітності для великого бізнесу, тобто підприємств, які оперували значними фінансовими ресурсами. У подальшому до них приєдналися й держави з перехідною економікою, податкова стратегія розвитку яких передбачала розгортання податкових офісів, відповідальних за повнофункціональне обслуговування великих платників.

Дану ініціативу у 1980-х роках було підтримано експертами МВФ. Такі заходи, на їх думку, повинні були сприяти зміцненню податкової системи країни, посиленню контролю за сплатою обов'язкових платежів і, зрештою, зниженню рівня бюджетного дефіциту [115]. Відтоді запровадження ООВП стало одним із критеріїв оцінки ефективності податкової системи країни та, відповідно, діяльності її головного податкового відомства.

Одними із перших країн, в яких було реалізовано підхід до впровадження фіскальними органами функціонального обслуговування платників податків за сегментами, стали Австралія і Великобританія [106, с. 41]. При вивченні ж публікацій Форуму ОЕСР [25; 106; 111; 246] з податкового адміністрування (The Forum on Tax Administration), робота якого спрямована на дослідження середовища функціонування податкових систем, обмін професійною інформацією у сфері оподаткування, визначення кращих міжнародних практик вирішення конкретних адміністративних питань, і, звичайно ж, напрямів покращення податкового клімату

в державах, було виявлено, що найбільш прогресивними і зразковими практиками організації податкового супроводження великих платників відзначаються Австралія, Великобританія, Норвегія та Нідерланди.

Крім цього, дані країни увійшли також до переліку найбільш успішних в податковому адмініструванні відповідно до результатів дослідження, проведеного Мережею податкової справедливості (The Tax Justice Network) у 2013 році серед 82 країн [247]. Дане дослідження проводилося з метою розрахунку «Індексу фінансової таємниці» – показника, що відображає, юрисдикції яких країн є найбільш сприятливими для ухилення від оподаткування, відмивання грошей та здійснення інших фінансових махінацій. До ключових критеріїв індексу фінансової таємниці належить, зокрема, показник ефективності податкового адміністрування. Даний індикатор показує, чи влада конкретної країни враховує типізацію платників податків для здійснення аналізу інформації, і чи входить до структури податкової служби цієї держави окремий орган з обслуговування ВПП [246, с. 84-85].

Оскільки системи адміністрування податків Австралії, Великобританії, Норвегії та Нідерландів характеризуються високим рівнем розвитку й ефективності, саме досвід організації податкового супроводження ВПП у цих країнах, на нашу думку, заслуговує на першочергову увагу.

Критерії ідентифікації ВПП відрізняються в залежності від країни господарювання, опираючись на національні особливості та умови, а також на рішення уряду щодо того, де слід провести межу між «великими» та «невеликими» платниками. Тим не менше, найбільш поширеними критеріями віднесення до складу ВПП або постановки на облік до офісів по роботі з великими платниками (незалежно від розміру підприємства) у розвинених країнах є наступні [246, с. 85]:

- обсяг товарообороту або сукупний дохід;
- вартість активів;
- загальна сума сплачених податків;
- приналежність до конкретного виду економічної діяльності;
- зовнішньоекономічна діяльність або перебування під іноземним управлінням;
- чисельність найманих працівників.

При цьому найбільш поширеними критеріями для набуття компанією статусу великого платника у країнах-членах ОЕСР є товарооборот, чисельність найманих працівників, величина активів, дохід, обсяг сплачених податків та вид економічної діяльності. Зокрема, великих платників за критерієм товарообороту ідентифікують у 68,97 % країн, що входять до складу ОЕСР, а за видом економічної діяльності – 51,72 % таких країн (табл. 3.1):

Таблиця 3.1

**Кількісний розподіл країн-членів Організації економічного співробітництва та розвитку за критеріями ідентифікації великих платників**

Критерій	Кількість країн, що законодавчо затвердили вказаний критерій	Частка країн, що законодавчо затвердили вказаний критерій, %
Товарооборот	20	68,97
Вид економічної діяльності	15	51,72
Чисельність найманих працівників	5	17,24
Величина активів	3	10,34
Дохід	4	13,79
Обсяг сплачених податків	3	10,34
Інші критерії	8	27,59

Джерело: складено за даними джерела [246, с. 86], ґрунтується на даних 29 країн-членів ОЕСР

Як бачимо, на відміну від критеріїв, затверджених в Україні, розвинені країни віддають перевагу двом іншим показникам – приналежності підприємства до певної галузі економіки та розміру його товарообороту. Разом із цим, за критерієм доходу великих платників ідентифікує лише 13,79 % розглянутих країн.

Показник товарообороту взято за основу при визначенні великих платників і в Австралії, де великими корпоративними платниками податків визнаються компанії з обсягом річного товарообороту понад 250 млн. австр. дол. До них належать, як правило, державні відомства, товариства, трастові та пенсійні фонди. Згідно з інформацією Австралійського податкового офісу (The Australian Tax Office) (АПО), за станом на 2012-2013 рік самі лише великі платники сплатили близько 155,5 млрд. австр. дол., що становило 49,9 % усієї суми мобілізованих платежів у країні (311,5

млрд. австр. дол.). Таким чином, від податкової поведінки саме цієї категорії платників залежить стан «здоров'я» австралійської податкової системи загалом. У 2013-2014 роках із 1100 великих платників Австралії було обрано 158 «ключових», ймовірність ухилення від оподаткування яких була оцінена як досить низька, однак розмір податкових зобов'язань ключових платників був настільки великим, що будь-який хибний розрахунок ними податкових платежів міг означати суттєві втрати для загального обсягу податкових надходжень держави.

Модель функціонування Австралійського податкового офісу заслуговує на більш детальний розгляд у даній роботі, адже притаманні їй особливості доцільно врахувати при вдосконаленні механізму супроводження великих платників в Україні. Дана модель забезпечує основу для оцінки ризиків ухилення від оподаткування, виявлення причин недотримання податкового законодавства, визначення рівня співпраці платників податків та розробки заходів у відповідності з характером та рівнем оціненого ризику. Поряд із цим впродовж останніх років АПО активізував роботу щодо побудови партнерських відносин з великими платниками, особливо тими, що визначені як «ключові». Ці відносини спрямовані на підтримку повного і відкритого вирішення спірних питань в оподаткуванні і виявлення та пом'якшення податкових ризиків в «режимі реального часу». Цей підхід демонструє, що хоча більшість платників податків не має намірів ухилитися від оподаткування, постійний моніторинг їх діяльності лише сприятиме усуненню податкових колізій.

Для посилення співпраці із великими платниками АПО запровадив ряд ініціатив, найвизначнішою з яких є «Форвардні договори про дотримання вимог» (Annual Compliance Arrangements) («АСАs»). Ці заходи спрямовані на ключових платників податків і забезпечують вищий рівень доступу до АПО. «АСАs» було вперше запроваджено у 2008 році, а у 2014 р. кількість проведених зустрічей становила 24. У 2012 році для покращення податкового адміністрування великих платників при «АСАs» було також утворено Комітет з нагляду. З часом АПО переглянув критерії для відбору великих платників, що підлягають участі в «АСАs». На початку, ці заходи охоплювали 50 найбільших господарюючих суб'єктів,

обраних виключно за обсягом товарообороту. Нині лише ключові платники є учасниками «АСAs».

Управління «АСAs» здійснюється переважно сервісними підрозділами АПО, які утворюють матричну структуру, організовану за типом податку та ринкового сегменту. Зокрема, відділ Непрямого оподаткування відповідає за адміністрування акцизного та інших податків на споживання, Відділ публічних товариств та міжнародних організацій – корпоративного податку та рентної плати, Відділ приватних товариств та заможних громадян – за управління податками, що справляються з винагород найманим працівникам (*fringe benefit taxes*).

Австралійський податковий офіс також диференціює свій підхід до обслуговування великих платників згідно категорій ризику (платники із високим, середнім, низьким рівнем ризику, ключові платники), оцінка якого проводиться завдяки Платформі диференціації ризиків (*Risk Differentiation Framework*) – інструменту моделювання, який формує ризиковий профіль платника податку. Для категоризації корпоративних платників за рівнем ризику Платформа диференціації ризиків передбачає не лише застосування високоавтоматизованих процедур, які включають алгоритми та обчислювальні системи. Більшою мірою вона реалізується завдяки ручному опрацюванню процесів та приділенню найбільшій уваги ключовим ВПП. Робота з оцінки ризиків проводиться щороку протягом липня-листопада.

На початку АПО моделює ефект від недотримання платниками податкового законодавства. Для кожного податку він визначається окремо. Наприклад, при підрахунку показників для корпоративного податку, до уваги береться оборот платника, а також такі фактори, як обсяг сплачених податків, вартість активів і навіть частка на ринку. По завершенні розрахунків ВПП включають до групи платників з високими показниками або до групи з низькими. Відповідно платник, порушення податкового законодавства яким призведе до суттєвих втрат для бюджету, може класифікуватися як «ключовий платник» або «платник з високим рівнем ризику», залежно від його схильності до ухилення від оподаткування.

Наступним кроком є проведення оцінки схильності ВПП з високими показниками до порушення податкових норм. Цей процес передбачає опрацювання



й аналіз усієї наявної інформації про платника податку, його зовнішнього середовища та потенційних ризиків. З цією метою в АПО створено спеціальну базу даних, доступ до якої відкритий через один із сайтів податкового офісу. При цьому основні фактори, що враховуються при оцінці ризиковості платника податку, включають його податкову історію, середні податкові ставки, особливості управління. Команда, відповідальна за визначення рівня ризиковості платника, формує деталізований звіт щодо рейтингу ВПП за рівнем ризику та, відповідно, присвоєної категорії ризику. За наявності зауважень з боку платника податків, інспектор може внести зміни до звіту та сформулювати кінцевий висновок щодо того, яку кваліфікацію присвоїти даному ВПП – «ключовий платник», «платник з високим рівнем ризику», «платник з середнім рівнем ризику», «платник з низьким рівнем ризику» [248].

Поряд із великими платниками-підприємствами, окремі групи платників в Австралії становлять також багаті особи (резиденти, які у тому числі разом із бізнес-партнерами володіють чистими активами вартістю понад 5 млн. дол. США) та заможні особи, які володіють чистими активами вартістю понад 30 млн. дол. США [249]. Станом на 2014 рік в Австралії налічувалося 1734 заможних особи, з них близько половини було зареєстровано у Сідней [250]. Податкове супроводження заможних осіб в Австралії запроваджено ще з 1996 року, а вже до 2013 року АПО було зібрано близько 3 млрд. австр. доларів додаткових надходжень до бюджету внаслідок покращення якості обслуговування цієї категорії платників.

Організувавши роботу за принципом, що платники податків виконують свій податковий обов'язок сумлінно, у АПО, однак, усвідомлюють, що не всі платники є сумлінними. Саме тому з метою підвищення рівня дотримання ними податкового законодавства, податкові органи в Австралії застосовують відповідно два різних підходи до оподаткування заможних осіб:

- рекомендаційний, який полягає у проведенні діяльності, спрямованої на заохочення платника або його представника до сумлінного виконання податкового обов'язку;

- активний підхід – контроль достовірності інформації та застосування приписів податкового законодавства.

Активний підхід передбачає проведення фіскальними органами трьох видів діяльності:

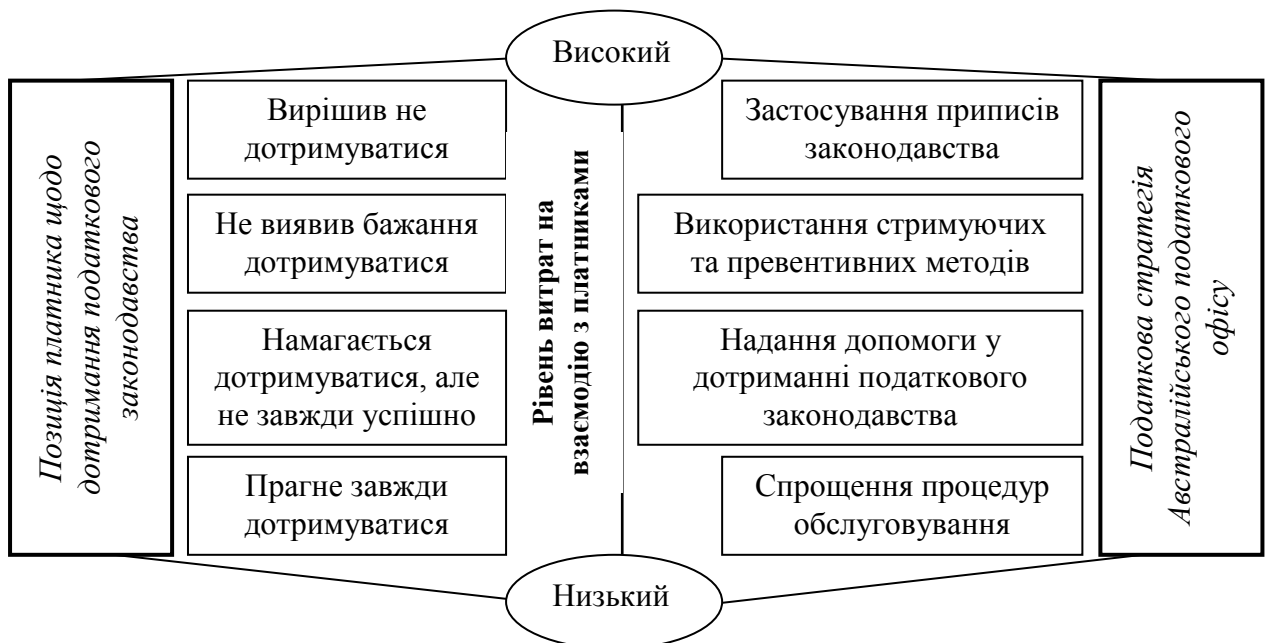
1) попередня оцінка ризиків, що має на меті краще розуміння специфіки діяльності платника податків та виявлення необхідності поглибленого аналізу ризиків заможної особи, однак не завжди вимагає особистої зустрічі із ним;

2) всебічний огляд ризиків платника, більш детальне дослідження його фінансових справ, яке передбачає наявність особистого контакту;

3) локальний або загальний аудит діяльності заможної особи, який може передбачати відвідування основного місця роботи платника.

Як і у випадку з великими корпоративними платниками, ключовою особливістю роботи АПО із заможними особами є ризик-орієнтований підхід. Автоматизоване визначення й оцінка ризиків заможних осіб в Австралії здійснюється з 2004 року за допомогою таких інструментів як Система групи заможних осіб (the Group Wealth System), яка підраховує вартість чистих активів усіх платників податків, Інтегрована обчислювальна модель (the Integrated Scoring Model), яка ідентифікує ризики заможних осіб у загальній групі платників та згадувана вище Платформа диференціації ризиків, яка візуалізує ступінь ризику, притаманного окремому заможному платнику [251].

Відкидаючи ряд переваг, у т. ч. у вигляді додаткових податкових надходжень, які надає податковим органам така модель оцінки ризиків як для ВПП, так і для заможних осіб, слід відзначити й іншу надважливу вигоду застосування такої методики – економія фінансових ресурсів держави. У випадку, коли платник податку налаштований сумлінно виконувати податковий обов'язок, обсяг зусиль, які спрямовуються на його обслуговування фіскальним органом, очевидно, невеликий, на відміну від тих платників, які використовують схеми мінімізації податкових платежів (рис. 3.1):



**Рис. 3.1. Модель співпраці Австралійського податкового офісу з великими та заможними платниками податків**

Джерело: складено на основі даних джерела [251].

На нашу думку, саме ризик-орієнтований підхід до роботи з ВПП в Австралії є найбільш актуальним для України і особливо важливим з практичної точки зору, адже дозволить сконцентрувати зусилля працівників органів ЦО з ОВП на взаємодії з тими великими платниками, яким притаманний найвищий ступінь ризику, усуваючи при цьому необхідність здійснення додаткових контактів із ВПП, що зарекомендували себе як сумлінні, та забезпечуючи економію бюджетних коштів при їх супроводженні.

Ризик-орієнтований підхід є також важливою складовою британської моделі супроводження великих платників. Обслуговування ВПП в Об'єднаному Королівстві здійснює структурний підрозділ Королівської податкової та митної служби (Her Majesty Revenue and Customs) – Дирекція великого бізнесу (ДВБ) [252]. Відбір ВПП, яких у Великобританії налічується 2000 підприємств, здійснюється за критерієм доходу (понад 600 млн. фунтів стерлінгів), а починаючи з квітня 2014 р. – й за чисельністю персоналу та кількістю структурних одиниць [25, с. 100]. Ключовим питанням у підвищенні ефективності роботи ДВБ з великими платниками є розуміння того, як останні розробляють і коригують свої податкові

стратегії. З цією метою даний податковий орган проводить дослідження внутрішніх та зовнішніх факторів впливу на податкову культуру, податковий менеджмент, податковий клімат підприємств і т. ін., результати якого публікуються у вигляді консолідованого звіту [253].

Окрему увагу у Великобританії приділено також обслуговуванню заможних платників – фізичних осіб, що володіють активами вартістю понад 20 млн. фунтів стерлінгів. Це не дивно, зважаючи на дані щорічного звіту “The Wealth Report 2015” про найбагатших осіб сучасності, згідно якого саме у Лондоні проживає найбільша кількість заможних осіб не лише у Великобританії, але й у всьому світі – 4364 особи [254, с. 30-31]. Саме з метою податкового супроводження заможних осіб у квітні 2009 року у складі Королівської податкової та митної служби Великобританії (КПМС) було утворено спеціальний відділ по роботі із заможними особами (High Net Worth Unit), який нині обслуговує 6200 клієнтів. Як і у випадку із великим бізнесом, з’єднувальною ланкою між заможними особами та податковим органом виступає Менеджер із відносин з клієнтами, який координує процес взаємодії із платниками податків за усіма платежами [255].

Однією ж із найбільш важливих переваг діяльності КПМС у взаємодії з ВПП, на наш погляд, є те, що дана організація формує цілі і завдання, орієнтуючись не на обсяг ресурсів, які потрібно мобілізувати, а на рівень задоволеності клієнтів методами співпраці. Зокрема, щоб визначити ставлення великих підприємств до роботи КПМС, щорічно проводиться так звана Оглядова панель великого бізнесу (Large Business Panel Survey), тобто організоване опитування клієнтів щодо якості роботи менеджерів ДВБ, доступності до сервісів, швидкості реагування на запити і т. ін. [256]. За підсумками дослідження, проведеного у 2013 році, головними завданнями із вдосконалення взаємодії з ВПП, які КПМС планувала реалізувати до завершення 2015 року, було визначено наступні [257]:

- 1) усі структурні підрозділи КПМС будуть працювати відповідно до стандартизованого набору ризикових пріоритетів – найвищі ризики є найбільш пріоритетними, ступінь ризику визначатиметься за поведінкою платника податку, складністю господарської діяльності і т. ін.;

2) КПМС створить усі можливі умови для опрацювання проблемних питань з податкового законодавства у режимі реального часу, що не тільки забезпечить своєчасну обізнаність платника для вирішення даної проблеми, але й сприятиме більш оперативному виявленню випадків ухилення від оподаткування;

3) процеси співпраці з великими платниками координуватиметься через Менеджера із відносин з клієнтами (Customer Relationship Manager), який забезпечуватиме чітке управління процедурами при взаємодії з ВПП.

Про успішність обраної моделі співпраці ДВБ з великими платниками свідчить те, що протягом 2010-2015 рр. від підвищення рівня дотримання ВПП податкового законодавства, КМПС мобілізувала додаткових 38 млрд. фунтів стерлінгів податкових надходжень, підтримуючи при цьому рівень задоволеності клієнтів надаваними послугами (за результатами телефонного опитування у 2010 році 86 % великих платників оцінили якість послуг, наданих ДВБ як «досить високу», у 2013 році – 93 % [256; 258]). Загалом, великі платники відіграють досить важливу роль в економіці Великобританії, спрямовуючи до бюджету близько 40 % усіх податкових надходжень держави [259].

Формування налагодженої співпраці між податковими органами та великими підприємствами є також одним із пріоритетних напрямів роботи Норвезької податкової адміністрації (The Norwegian Tax Administration). Починаючи з 2015 року типовими критеріями ідентифікації великих платників у Норвегії є обсяг доходу або вартість активів понад 1 млрд. норвезьких крон [25, с. 87]. Податкове супроводження великих платників у Норвегії здійснюється Центральним офісом для великих підприємств (The Central Tax Office for Large Enterprises), який разом із ще двома Центральними офісами, Дирекцією з податків (The Directorate of Taxes) в Осло та п'ятьма регіональними податковими офісами входить до структури Норвезької податкової адміністрації [260, с. 10]. Назване податкове відомство обслуговує також суб'єктів господарювання окремих галузей економіки, зокрема, банки, страхові і нафтовидобувні компанії, а в деяких випадках і малі підприємства – виробників гідроенергетики [111, с. 8].

На думку фахівців ОЕСР традиційні методи аудиту та контролю не здатні забезпечити достатній рівень податкової дисципліни великих платників. Саме тому, досягши певного успіху у налагодженні взаємодії із великими платниками, нині Податкова адміністрація Норвегії переходить до нового етапу – застосування так званого активного діалогу з ВПП. Даний підхід передбачає використання даних ретроспективного аудиту для профілактики подальших податкових правопорушень шляхом діалогу з підприємствами, виходячи із повноважень податкової адміністрації. Зміст діалогу заключається фактично у роз'ясненні правил та проведенні внутрішнього аудиту. У 2012 році шість великих господарюючих суб'єктів з різних секторів національної економіки стали учасниками добровільного діалогу з Норвезькою податковою адміністрацією.

Слід зауважити, що перехід до проведення розширеного діалогу із ВПП є загальною тенденцією для країн із передовим досвідом податкового супроводження даної категорії платників, однак найбільш прогресивними у данному аспекті виявилися Нідерланди.

Як уже зазначалося, саме Нідерландська модель організації податкового супроводження великих платників за галузевим принципом стала базовою при створенні Центрального офісу з обслуговування великих платників в Україні, і саме уряд цієї держави виступив одним з ініціаторів запровадження розширеної взаємодії з великими платниками, започаткувавши у 2005 році програму «Горизонтальний моніторинг», історія запровадження якого бере початок ще у 2002 році. Саме тоді Науковою радою з державної політики Нідерландів у доповіді «Майбутнє правового суспільства» було запропоновано перехід від «вертикальних» до «горизонтальних», тобто рівноправних відносин між урядом та громадянами як відповідь на зміни в міжнародному та соціальному партнерстві. Рекомендації, закладені в доповіді, було впроваджено у програмі модернізації уряду, а у 2005 році було розпочато пілотний проект горизонтального моніторингу для великих платників податків, ключовими принципами якого було визнано: взаємодовіру, взаєморозуміння і прозорість [261].

Першими учасниками експерименту стали 20 великих корпоративних платників. Програма являла собою спробу поглибити довіру Нідерландської

Податкової та Митної адміністрації (The Netherlands Tax and Customs Administration) до платників податків з метою усунення податкових невизначеностей та ризиків неплатежу, яка зобов'язувала платника сигналізувати податкові органи щодо будь-яких проблемних питань, які приховували у собі потенційні та значні ризики. Головною умовою договору виступала наявність у підприємства високого рівня внутрішнього податкового контролю (Tax Control Framework) [262, с. 63].

Зокрема, за угодою з ПМАН, підприємство зобов'язувалося звернутися до податкової служби у разі виникнення податкового ризику, а інспектор у свою чергу – прояснити ситуацію з цього приводу протягом певного часу. До речі, формат угод між сторонами горизонтального моніторингу завжди був індивідуальним для різних платників, проте вихідні пункти і зміст договору були однаковими. Угоди, звісно, мали відповідати національному законодавству і фіскальній політиці Нідерландів.

Проведений експеримент з горизонтального моніторингу мав у Нідерландах чималий успіх, майже всі компанії, які брали у ньому участь, виявили бажання продовжити роботу за угодами. Експерти визначились з новим терміном, який був покладений в основу горизонтального моніторингу, – концепція довіри між учасниками експерименту. У рамках експерименту було виділено нову лінію в бізнесі, яка отримала назву податкової впевненості [263]. Нині горизонтальний моніторинг у Нідерландах – провідний елемент взаємовідносин податкових органів не лише із великими підприємствами, але й з представниками малого і середнього бізнесу.

Для ідентифікації великих платників у Нідерландах застосовуються множинні критерії: реєстрація на Амстердамській фондовій біржі та/або нарахування середньозваженого розміру прибуткових податків, податку на додану вартість та соціальних платежів обсягом понад 25 млн. євро; ведення господарської діяльності у фінансовій або нафто-газовій або енергетичній галузі; функціонування як неприбуткова організація із середньозваженою величиною сплачених податків понад 37,5 млн. євро і т. ін. До вказаного переліку можуть бути включені також компанії, які не відповідають жодному із зазначених критеріїв, однак потенційно є великими платниками і яким притаманний високий ступінь фінансового ризику.

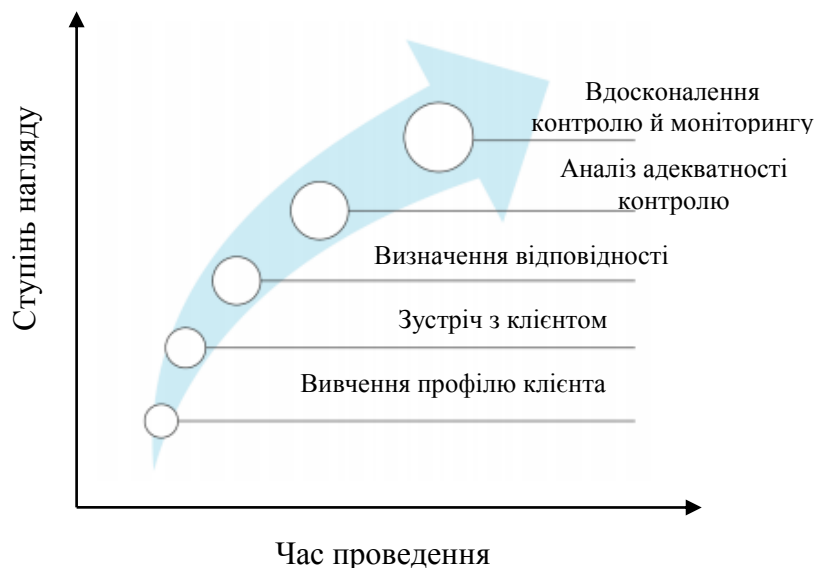
Хоча організаційна структура податкових органів Нідерландів побудована за функціональною моделлю, при Регіональних податкових офісах функціонують відділення великих платників, тобто функціональний підхід доповнюється орієнтованістю на тип платника податку [25, с. 89].

Обслуговування великих платників здійснюється галузевими командами, організованими за такими напрямками: фінанси; технології, комунікації та енергетика; природні ресурси, нафта і газ. Робота з обслуговування великих платників у дев'яти податкових офісах Нідерландів координується двома членами з команди управління податкових офісів Амстердаму та Роттердаму, а також за допомогою Координаційної групи по роботі з дуже великими організаціями [25, с. 100].

Нині для проведення горизонтального моніторингу між ПМАН та великим платником укладається угода на умовах взаємодовіри, взаєморозуміння та відкритості, яка містить основні обов'язки сторін і є свідченням того, що податковому органу надається актуальна інформація щодо податкової стратегії підприємства, його податкового контролю і т. ін. Дана інформація є складовою клієнтського профілю великого платника і дозволяє зосередити увагу працівників фіскального органу виключно на тих платниках, які потребують горизонтального моніторингу.

У підсумку, від такої форми співпраці виграє й великий платник, адже одержує повну картину не лише про своє фінансове становище, але й про операції, непрямо пов'язані з оподаткуванням. Розпочинається горизонтальний моніторинг із дослідження внутрішнього середовища клієнта, за чим слідує зустріч із ним, згодом проводиться так зване сканування відповідності клієнта вимогам програми. Знову ж таки, важливою умовою участі в горизонтальному моніторингу виступає організація великим платником системи якісного внутрішнього податкового контролю. Останній етап співпраці підконтрольного об'єкта з податковим органом – подальше вдосконалення моніторингу й контролю – характеризується найвищим рівнем нагляду (рис. 3.2).





**Рис. 3.2. Стадії горизонтального моніторингу за практикою Нідерландів**

Джерело: складено автором на основі даних джерела [264].

Суть даної програми можна звести до того, що учасник горизонтального моніторингу перебуває під постійним контролем з боку фіскального органу, однак не контролем у традиційному для нас уявленні, який спрямований на виявлення невідповідностей у звітності та передбачає застосування жорстких санкцій, а наглядом, що виявляється у постійному спостереженні за діяльністю платника податків та оперативному реагуванні на проблеми в оподаткуванні, що виникають у процесі його фінансово-господарської діяльності.

Слід зазначити, що найбільш важливою для головного податкового відомства Нідерландів є наявність зворотнього зв'язку, оцінка ставлення платників до податкових органів. З цією метою ПМАН проводить щорічний моніторинг сприйняття та оцінки фізичних і юридичних осіб діяльності фіскальних органів. Зокрема, результати проведених опитувань у 2011 році показали, що понад 84 % респондентів – представників дуже великого бізнесу, які стали учасниками горизонтального моніторингу, відзначили дуже позитивне сприйняття цієї програми [246, с. 127].

Загалом, міжнародна практика супроводження ВПП засвідчила, що ідеальна операційна модель функціонування спеціалізованих податкових офісів по роботі з великими платниками податків передбачає наявність таких чотирьох ключових елементів як (рис. 3.3):

<b>Інтерактивна взаємодія із платниками податків</b>	<b>Інноваційні технології та ризик-орієнтовані методики обробки інформації</b>
Передумовою підвищення рівня сумлінної сплати податків є налагодження податковими органами партнерських відносин із ВПП, що передбачає моніторинг їх економічної поведінки, врахування інтересів платників податків та пошук передових форм співпраці.	Збір і консолідація даних обліку платників податків та обов'язкових платежів вимагають від працівників податкових органів володіння специфічними навичками та виваженого підходу до оцінки податкових ризиків із застосуванням автоматизованих інструментів обробки інформації.
<b>Всебічний контроль</b>	<b>Персоналізоване консультування</b>
Здійснення контролю та цільового втручання у господарську діяльність ВПП є виправданим щодо ризику несплати і повинно передбачати попереднє виявлення та усунення проблемних питань в оподаткуванні та посилення уваги податкових органів до відбору та опрацювання інформації, яка підлягає перевірці.	Комплексність податкового законодавства, яким керуються у своїй діяльності великі платники податків, обумовлює важливість надання професійної консультативної допомоги працівниками спеціалізованих податкових органів по роботі з ВПП.

**Рис. 3.3. Ключові елементи операційної моделі функціонування спеціалізованих податкових органів по роботі з великими платниками податків**

Джерело: складено автором на основі власних досліджень

Таким чином, узагальнення зарубіжного досвіду супроводження великих платників податків дозволило виявити, що спільними рисами для окремих країн в ефективній взаємодії з ВПП та заможними особами є: ризик-орієнтований підхід, у тому числі формування ризикового профілю платника, ведення розширеного діалогу з платниками та переважання нетрадиційних методів контролю, спрямованих на попередження правопорушень, а не застосування санкцій за їх вчинення. Вважаємо також, що імплементація провідного зарубіжного досвіду в Україні потребує реалізації наступних завдань:

- запровадження ризик-орієнтованих методик супроводження ВПП, здійснення диференціації платників та відповідних підходів до роботи з ними за ступенями ризику, а також введення повнофункціонального горизонтального моніторингу як сервісу для великих платників податків, що дозволить поглибити нагляд фіскальних органів за тими платниками, які несуть найвищий ризик втрат для бюджету, без

поширеного втручання в діяльність підприємств, а також знизити рівень фінансування контрольних заходів органів, що здійснюють обслуговування великих платників;

- посилення двостороннього зв'язку між фіскальними органами та великими платниками у контексті спостереження за ставленням останніх до діяльності ООВП та формування на цій основі рішень щодо внесення змін до політики податкових органів.

Разом із цим, очевидно, що в основі всіх заходів, направлених на оптимізацію механізму супроводження великих платників податків, важливе значення матиме фіскальний інтерес держави. Саме тому доцільно дослідити фактори, які справляють визначальний вплив на платежі ВПП до бюджету, що і буде здійснено у наступному параграфі даного розділу.

### **3.2. Економіко-математичне моделювання показників діяльності великих платників**

При дослідженні особливостей організації супроводження великих платників в ЦО з ОВП та його територіальних підрозділах було проаналізовано основні результати адміністрування податків цієї категорії платників, розглянуто фактори, що негативним чином впливають на податкову поведінку ВПП. Беручи до уваги, що важливим завданням держави є не лише покращити якість сервісу великих платників, але й примножити обсяги сплачених ними податків, доцільним є визначити, зміна яких параметрів дозволить максимізувати надходження обов'язкових платежів ВПП до бюджету. При цьому є цілком очевидним, що на діяльність підприємств вагомий вплив здійснюють макроекономічні фактори – зміна ВВП, курс національної валюти, індекс цін споживчих товарів і т. ін.

Саме тому на початковому етапі побудови економетричної моделі [265] показників діяльності великих платників за допомогою кореляційного аналізу проаналізуємо взаємозв'язок сум сплачених податків ВПП та сукупності макро- та мікроекономічних факторів. Зокрема, до найважливіших макроекономічних

факторів віднесемо вартість ВВП, рівень податкового навантаження на економіку, середньорічний курс національної валюти та індекси цін виробників і споживчих цін (табл. 3.2).

Таблиця 3.2.

### Макроекономічні фактори формування податкових платежів ВПП

Період	ВВП, млрд. грн.	Рівень податкового навантаження на економіку, %	Середньорічний курс гривні до дол. США, грн.	Індекс цін виробників промислової продукції, %	Індекс споживчих цін, %
2005	441,50	57,30	512,47	116,7	113,50
2006	544,20	57,00	505,00	109,60	109,10
2007	720,73	56,60	505,00	119,50	112,80
2008	948,06	57,20	526,72	135,50	125,20
2009	913,35	57,20	779,12	106,50	115,00
2010	1079,35	55,50	793,56	120,90	109,40
2011	1300,60	57,10	796,76	119,00	108,00
2012	1404,79	55,40	799,1	103,70	100,60
2013	1465,20	54,40	799,3	99,90	99,70
2014	1586,92	52,70	1188,67	117,10	112,10
2015	1958,66*	52,20	2184,47	136,00	148,70

Джерело: складено автором за даними джерел [94; 169; 198; 199; 266; 267].

\*Розрахункові дані

У якості найбільш суттєвих мікроекономічних факторів визначимо кількість перевірок ВПП, суми переplat ВПП до Державного бюджету, суми штрафних санкцій, нарахованих ВПП, та обсяг відшкодування ПДВ (табл. 3.3).

Таблиця 3.3.

### Мікроекономічні фактори формування податкових платежів ВПП

Період	Кількість перевірок ВПП, од.	Сума переplat до Державного бюджету, млн. грн.	Сума штрафних санкцій, нарахованих ВПП, млн. грн.	Обсяг відшкодування ПДВ, млн. грн.
2011	690	6556,00	7,58	24812,66781
2012	1039	7525,00	8,92	40870,03144
2013	642	8593,00	137,21	26652,2626
2014	779	13331,00	83,66	32790,1709
2015	437	16358,00	212,70	45427,9453

Джерело: складено автором за даними Центрального офісу з обслуговування великих платників

За результатами проведених розрахунків було встановлено, що вплив на формування платежів ВПП до бюджету з числа макро- та мікроекономічних факторів здійснюють (табл. 3.4):

Таблиця 3.4

**Фактори впливу на величину податкових платежів ВПП\***

Позначення	Макроекономічні фактори	Коефіцієнт кореляції	Мікроекономічні фактори**	Коефіцієнт кореляції	Позначення
$x_1$	ВВП	0,99	Кількість перевірок ВПП	-0,63	$KП_{ВПП}$
$x_2$	Рівень податкового навантаження на економіку	-0,86	Сума переplat до Державного бюджету	0,90	$\sum П$
$x_5$	Середньорічний курс гривні до дол. США	0,85	Сума штрафних санкцій, нарахованих ВПП	0,86	$\sum Ш$
			Обсяг відшкодування ПДВ	0,78	$\sum БВ$

Джерело: складено автором на основі даних, представлених у додатку С, табл. С.1, С.2

\*Зауважимо, що такі фактори як кількість ВПП, що перебувають на обліку в СДПІ та кількість інспекторів, що обслуговують ВПП не бралися до уваги, оскільки за розрахунками, описаними у попередніх розділах, вплив даних факторів був несуттєвим;

\*\*Часовий ряд для дослідження впливу даних факторів на вихідний показник, на відміну від макроекономічних факторів, складається з 5 періодів.

За допомогою множинного регресійного аналізу (додаток С, рис. С.1) було розраховано дві економетричні моделі оцінки взаємозв'язку між вищезазначеними факторами та надходженнями до Державного бюджету, зібраними з великих платників податків: модель 1 (3.1) та модель 2 (3.2):

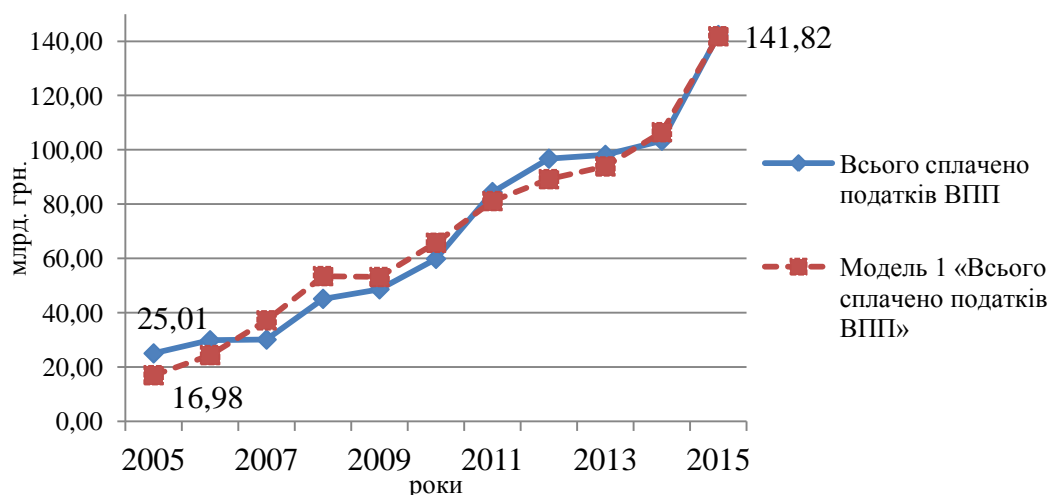
$$y_1 = 0,369 + 0,071 \cdot x_1 - 0,339 \cdot x_2 + 0,009 \cdot x_5 \quad (3.1)$$

$$R = 0,99$$

$$y_2 = 65,401 - 0,032 \cdot x_1 + 0,890 \cdot x_2 + 60,110 \cdot x_3 + 1,395 \cdot x_4 \quad (3.2)$$

$$R = 1.$$

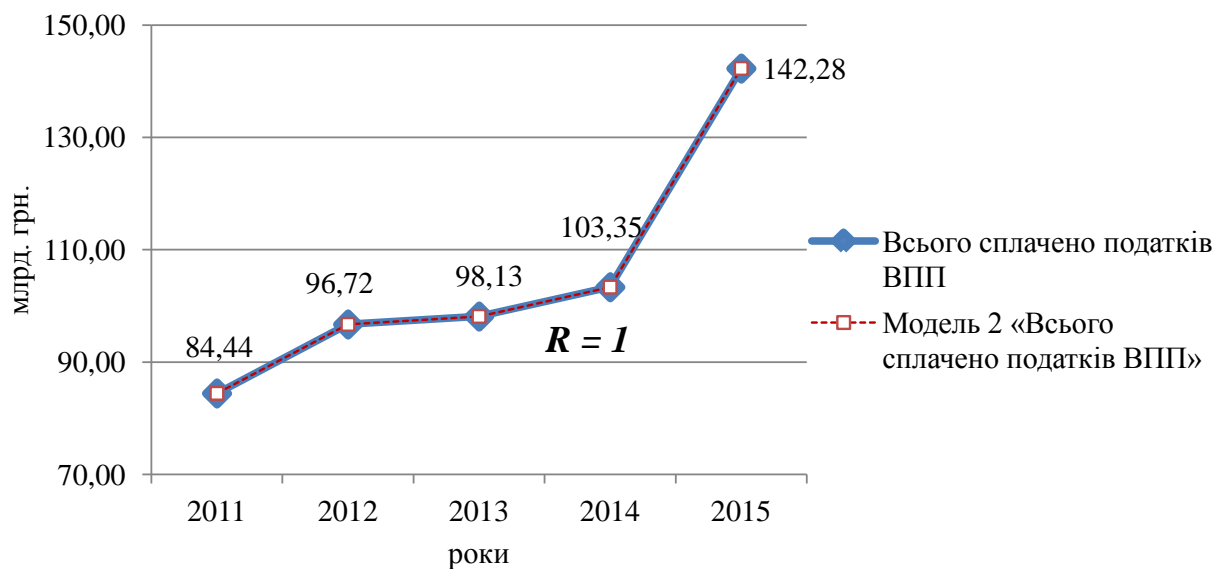
Коефіцієнт кореляції між фактичними даними та результатами обох моделей коливався в межах від 0,99 до 1, що свідчить про високу точність побудованих моделей. Графічну інтерпретацію даних моделі 1 представлено на рис. 3.4:



**Рис. 3.4. Обсяги податкових платежів ВПП до державного бюджету (з урахуванням показників моделі 1)**

Джерело: побудовано автором на основі проведених досліджень

На відміну від дещо відмінних фактичних показників та розрахованих у моделі 1, графік моделі 2 та фактичних платежів ВПП до Державного бюджету є ідентичним (рис. 3.5):



**Рис. 3.5. Обсяги податкових платежів ВПП до державного бюджету (з урахуванням показників моделі 2)**

Джерело: побудовано автором на основі проведених досліджень

Для перевірки адекватності моделей проведемо аналіз чутливості факторів за допомогою інструменту аналізу «що-якщо». З цією метою дані моделей зафіксуємо

на останньому періоді (2015 році) та дослідимо вплив почергової зміни кожного фактору на результати моделі. Зокрема, беручи за основу розрахований показник «Всього сплачено податків ВПП» у сумі 141,82 млрд. грн., перевіримо, як впливатиме зменшення показника «ВВП» на 1%. Оскільки зв'язок між ВВП та обсягом сплачених податків великими платниками є лінійним, то така зміна призведе до відповідного скорочення податкових надходжень на 1 %. Аналіз чутливості для усіх макроекономічних факторів матиме вигляд (табл. 3.5):

Таблиця 3.5

**Аналіз чутливості макроекономічних факторів впливу на платежі ВПП  
(модель 1)**

*ВВП, млрд. грн.*

-10%	-5%	-1%	100%	1%	5%	10%
1762,79	1860,72	1939,07	1958,66	1978,24	2056,59	2154,52
128	135	140	142	143	149	156
-9,9%	-5,0%	-1,0%	0,0%	1,0%	5,0%	9,9%

*Рівень податкового навантаження на економіку, %*

-10%	-5%	-1%	100%	1%	5%	10%
46,98	49,59	51,68	52,20	52,72	54,81	57,42
144	143	142	142	142	141	140
1,2%	0,6%	0,1%	0,0%	-0,1%	-0,6%	-1,2%

*Середньорічний курс гривні до дол. США*

-10%	-5%	-1%	100%	1%	5%	10%
1966,02	2075,25	2162,63	2184,47	2206,31	2293,69	2402,92
140	141	142	142	142	143	144
-1,3%	-0,7%	-0,1%	0,0%	0,1%	0,7%	1,3%

Джерело: розраховано автором на основі проведених досліджень

Отже, за умови зростання кількості ВПП на 10 %, обсяг податкових надходжень Державного бюджету від великих платників зросте на 9,9 %, при збільшенні фіскального тиску на 10 % результуючий показник знизиться на 1,2 %, незначним чином зростатимуть також податкові надходження у випадку подальшого збільшення обмінного курсу національної валюти.

Що ж стосується аналізу чутливості факторів моделі 2, то найбільш істотний вплив на зростання податкових платежів до бюджету справлятиме збільшення обсягів відшкодування ПДВ великим платникам (табл. 3.6):

**Аналіз чутливості мікроекономічних факторів впливу на платежі ВПП  
(модель 2)**

*Кількість перевірок ВПП, од.*

-10%	-5%	-1%	100%	1%	5%	10%
393	415	433	437	441	459	481
144	143	142	142	142	142	141
1,0%	0,5%	0,1%	0,0%	-0,1%	-0,5%	-1,0%

*Сума переплат до Державного бюджету, млрд. грн.*

-10%	-5%	-1%	100%	1%	5%	10%
14,72	15,54	16,19	16,36	16,52	17,18	17,99
141	142	142	142	142	143	144
-1,0%	-0,5%	-0,1%	0,0%	0,1%	0,5%	1,0%

*Сума штрафних санкцій, нарахованих ВПП, млрд. грн.*

-10%	-5%	-1%	100%	1%	5%	10%
0,19	0,20	0,21	0,21	0,21	0,22	0,23
141	142	142	142	142	143	144
-0,9%	-0,4%	-0,1%	0,0%	0,1%	0,4%	0,9%

*Обсяг відшкодування ПДВ, млрд. грн.*

-10%	-5%	-1%	100%	1%	5%	10%
40,89	43,16	44,97	45,43	45,88	47,70	49,97
136	139	142	142	143	145	149
-4,5%	-2,2%	-0,4%	0,0%	0,4%	2,2%	4,5%

Джерело: розраховано автором на основі проведених досліджень

Наступним етапом дослідження є визначення тенденцій зміни обсягів сплати податків великими платниками окремо для кожної моделі на основі трендового підходу, згідно якого на множині трендових моделей визначається найбільш точна, яка і застосовується для часового ряду. З цією метою для вхідних факторів двох моделей ( $y_1$ ) та ( $y_2$ ), розрахуємо трендові залежності.

Оскільки важко передбачити, по-перше, яким чином змінюватиметься обмінний курс національної валюти найближчим часом, адже даний показник, у свою чергу, залежить від значної кількості факторів, серед яких і військовий конфлікт, і падіння обсягів експорту, й грошово-кредитна політика уряду, а по-друге, скорочення рівня податкового навантаження на економіку (а саме таку тенденцію визначає поліноміальна лінія тренду – додаток Т, рис. Т.1) в умовах гострої потреби держави у фінансових ресурсах, при здійсненні аналізу припустимо,



що вплив усіх факторів на зміну податкових платежів ВПП до бюджету, окрім валового внутрішнього продукту, залишиться незмінним.

Зокрема, припустивши, що номінальний ВВП України буде у подальшому зростати, за допомогою лінійного тренду побудуємо прогноз для цього фактору (додаток Т, рис. Т.2). Дана модель набуде вигляду (3.3):

*ВВП:*

$$x_1 = -278\,280 + 139,01 \cdot Y \quad (3.3)$$

$$R = 0,98$$

Одержані ж прогнозовані значення щодо обсягу сплачених податків великими платниками згідно моделі 1 зобразимо у вигляді таблиці (табл. 3.7):

*Таблиця 3.7*

**Прогноз податкових платежів ВПП до бюджету на 2016-2020 рр. на основі трендового прогнозу зміни величини ВВП**

Період	ВВП, млрд. грн. ( $x_1$ )	Модель 1 «Всього сплачено податків ВПП», млрд. грн. ( $y_1$ )	$y_1/x_1$ , %
2010	1079,35	65,75	6,09
2011	1300,60	81,11	6,24
2012	1404,79	89,19	6,35
2013	1465,20	93,86	6,41
2014	1586,92	106,49	6,71
2015	1958,66	141,82	7,24
2016	1964	142,21	7,24
2017	2103	152,19	7,24
2018	2242	162,16	7,23
2019	2381	172,14	7,23
2020	2520	182,11	7,23

Джерело: розраховано автором на основі проведених досліджень

Як бачимо, прогнозування вихідного показника Моделі 1 ґрунтується на тому, що співвідношення між платежами ВПП та валовим внутрішнім продуктом, яке за звітний період коливалося в межах 6,09 % - 7,24 %, протягом 2016-2020 років залишиться практично незмінним.

Що ж стосується моделі 2, то при побудові трендового прогнозу за факторами впливу було одержано такі рівняння:

*Кількість перевірок ВПП:*

$$KП_{ВПП} = 154\,913 - 76,6 \cdot Y \quad (3.4)$$

$$R = 0,55;$$

*Сума переплат до Державного бюджету:*

$$\sum П = 22248379 - 2236 \cdot Y + 0,56 \cdot Y^2 \quad (3.5)$$

$$R = 0,98;$$

*Сума штрафних санкцій, нарахованих ВПП:*

$$\sum Ш = -0,98 + 0,05 \cdot Y \quad (3.6)$$

$$R = 0,87;$$

*Обсяг відшкодування ПДВ:*

$$\sum БВ = -6,64 + 3 \cdot Y \quad (3.7)$$

$$R = 0,58.$$

Низькі коефіцієнти кореляції для регресійних рівнянь по кількості перевірок ВПП, а також по обсягу відшкодування ПДВ можна пояснити суттєвими коливаннями у динаміці даних показників протягом базового періоду. Крім цього, цілком очевидно, що низька кількість періодів з фактичними даними ставить під сумнів точність прогнозу на 5 періодів вперед. Однак, не можемо знівелювати прогнозними значеннями за цими параметрами, оскільки вважаємо, що як зниження кількості перевірок, так і зростання обсягів відшкодування ПДВ великим платникам у майбутньому є ймовірними з високою вірогідністю, з огляду на взятий ЦО з ОВП курс на зниження кількості контрольно-перевірочних заходів, а також на заплановане ДФС збільшення обсягів бюджетного відшкодування [268].

Що ж стосується таких факторів як сума переплат до Державного бюджету, припускаємо, що темпи зростання даного показника будуть нижчими за одержаний при здійсненні трендового прогнозу, тому відхиляючись від обчислених прогнозних показників, закріпимо темп росту переплат ВПП до бюджету на рівні 2 млрд., починаючи із 2016 року. Тим не менше, прогноз щодо нарахування штрафних санкцій ВПП не є настільки оптимістичним, особливо з огляду на значний рівень

заборгованості ВПП у 2016 році та складне фінансове становище підприємств, наслідком чого може стати, зокрема, порушення строків сплати податків. З цієї причини одержаний прогнозний показник «Сума штрафних санкцій, нарахованих ВПП» залишимо без зміни (додаток Т, рис. Т.3). З урахуванням вищезазначеного, отримано наступний прогноз для обсягу сплачених податків ВПП (табл. 3.8):

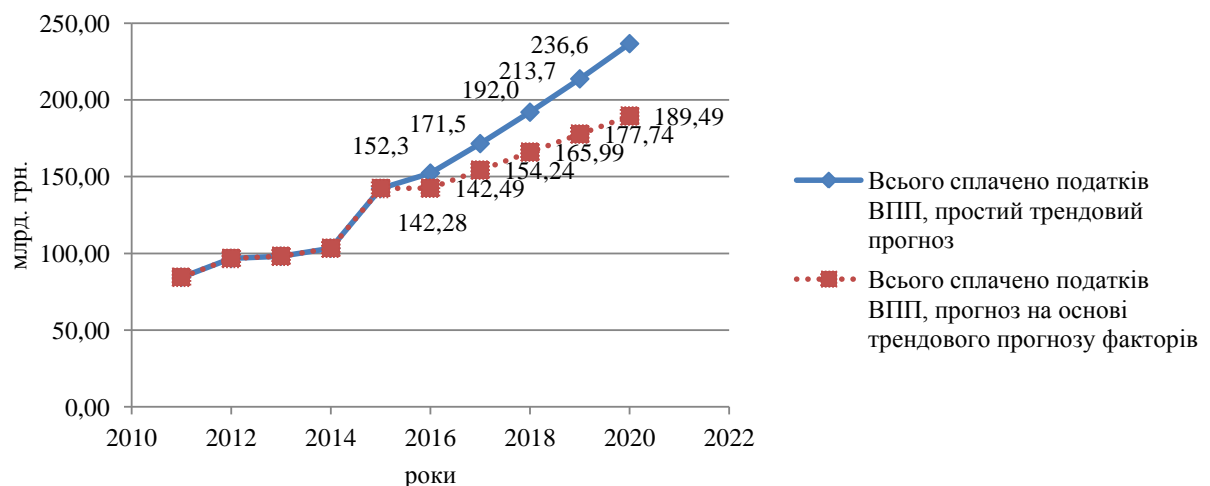
Таблиця 3.8

**Прогноз податкових платежів ВПП до бюджету на 2016-2020 рр. на основі  
трендового прогнозу мікроекономічних факторів**

Період	Кількість перевірок ВПП, од.	Сума переоплат до Державного бюджету, млрд. грн.	Сума штрафних санкцій, нарахованих ВПП, млрд. грн.	Обсяг відшкодування ПДВ, млрд. грн.	Модель 2 «Всього сплачено податків ВПП», млрд. грн.
2016	488	19,0	0,24	44,1	142,49
2017	411	21,0	0,28	47,4	154,24
2018	334	23,0	0,33	50,7	165,99
2019	258	25,0	0,38	54,0	177,74
2020	181	27,0	0,43	57,3	189,49

Джерело: розраховано автором на основі проведених досліджень

Для ілюстрації більшої вірогідності прогнозу для моделі 2 на основі розрахунку трендових прогнозів по кожному з макроекономічних факторів, представимо графіки прогнозованих даних, складених за методами простого тренду та на основі трендового прогнозу факторів (рис. 3.6).



**Рис. 3.6. Трендові прогнози сплати податків до бюджету великими платниками**

Джерело: побудовано автором на основі проведених досліджень

Як бачимо, прогноз на основі тренду факторів є більш адекватним, однак для встановлення якості даного прогнозу використаємо метод «екс-пост» та порівняємо прогнозовані таким чином показники із фактичними, а також із одержаними за допомогою трендового прогнозу факторів. Розрахунки проведемо, зокрема, для показника ВПП моделі 1, визначивши для початку середньорічний коефіцієнт росту за формулою (3.8):

$$\bar{k} = \sqrt[n-1]{\frac{y_n}{y_0}}, \quad (3.8)$$

де  $\bar{k}$  - середньорічний коефіцієнт росту;

$n$  – кількість елементів динамічного ряду;

$y_n$  – кінцеве значення ряду;

$y_0$  – базисне значення динамічного ряду.

Для більшої точності розрахунків, даний коефіцієнт будемо визначати для показників 2005-2013 року:

$$\bar{k} = \sqrt[8]{\frac{1465,20}{441,5}} = 1,16;$$

Таким чином прогноз на 2014-2015 роки будемо здійснювати відповідно до рівняння:

$$\bar{y}_{n+1} = y_n \cdot \bar{k}^n.$$

Порівняємо фактичні показники із одержаними за допомогою прогнозування на відповідний період (табл. 3.9):

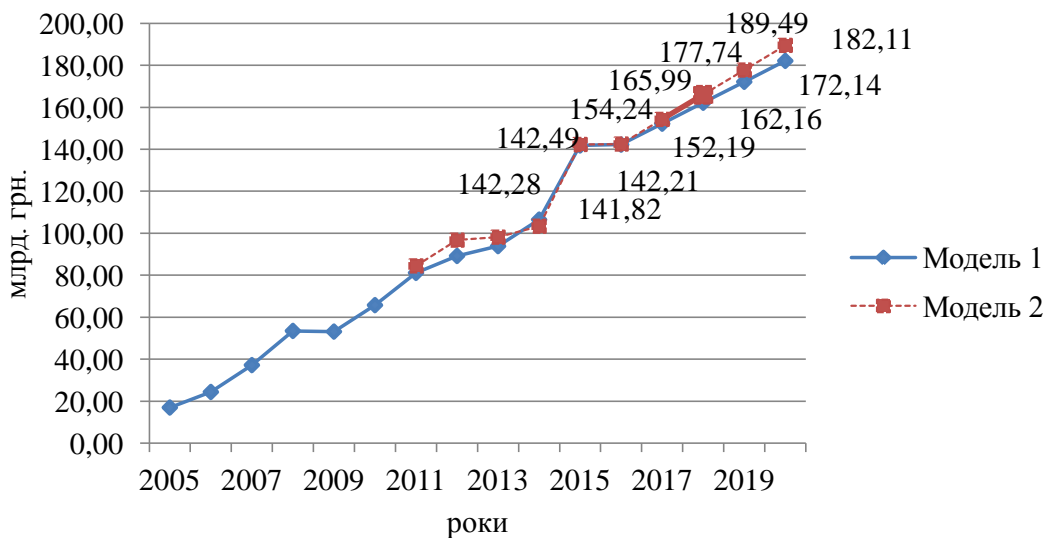
Таблиця 3.9

**Оцінка якості прогнозування вартості ВВП за різними методами, млрд. грн.**

Період	Фактичні дані	Прогноз за допомогою середньорічного коефіцієнта росту	Трендовий прогноз	Відхилення фактичні дані/прогноз за допомогою коефіцієнта	Відхилення фактичні дані/трендовий прогноз
2014	1586,92	1840,82	1643,72	253,91	56,80
2015	1958,66	1963,37	1776,51	4,71	-182,15

Джерело: розраховано автором на основі проведених досліджень

Як бачимо, прогнозні показники із застосуванням середньорічного коефіцієнта зростання практично не відрізняються від фактичних у 2015 році, однак прогноз на 2014 рік за допомогою цього методу не є настільки ефективним. Суттєве відхилення від фактичних даних по 2015 р. спостерігається й за трендовим прогнозом, однак у напрямі заниження, що в сучасних умовах є більш вірогідним для такого показника як ВВП. За наявності недоліків у методах прогнозування, з метою виявлення найбільш вірогідного прогнозу податкових платежів ВПП на 2016-2020 рр., порівняємо прогнозні графіки першої та другої моделей (рис. 3.7):



**Рис. 3.7. Порівняння прогнозних показників моделі 1 та моделі 2 на 2016-2020 рр.**

Джерело: побудовано автором на основі проведених досліджень

Таким чином, ґрунтуючись на зв'язку величини сплати податків великими платниками та макро- й мікроекономічних показників, стало можливим здійснити прогноз обсягів податкових надходжень бюджету на найближчі п'ять років з урахуванням дії обох видів факторів. З огляду на рис. 3.7, сума платежів, які перерахують ВПП до Державного бюджету у 2020 році коливатиметься в межах від 182,11 млрд. грн. до 189,49 млрд. грн.

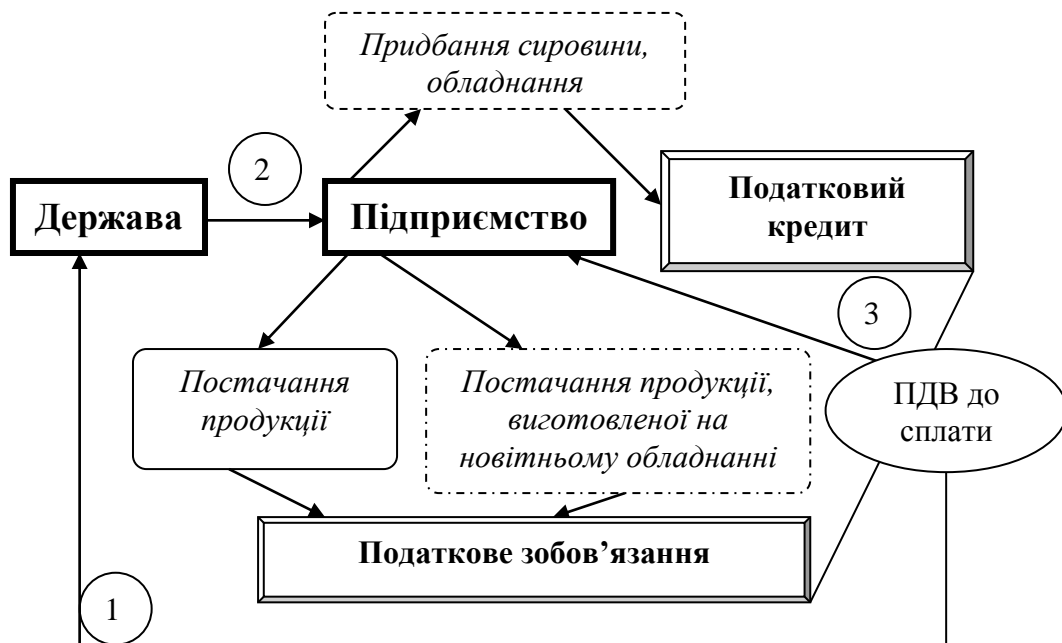
Повертаючись до проведеного аналізу чутливості зауважимо, що результати розрахунків, одержаних при побудові економетричних моделей підтверджують

припущення, сформульовані в аналітичному розділі даного дослідження, щодо важливості вирішення проблеми відшкодування податку на додану вартість великим платникам, а також практично лінійної залежності їх діяльності від темпів економічного розвитку. При цьому, звичайно, слід враховувати той аспект, що моделювання проводилося на основі показників номінального, а не реального ВВП.

Зважаючи на необхідність залучення додаткових фінансових ресурсів до Державного бюджету, у т. ч. шляхом підвищення бюджетоутворюючої ролі ВПП, а також на те, що вартість ВВП відображає кінцевий результат діяльності суб'єктів господарювання у сфері матеріального виробництва та нематеріальній сфері, пріоритетним для уряду є створити сприятливі умови для підвищення економічної активності підприємств. Хоча вирішення даного завдання передбачає реалізацію цілого комплексу заходів, які позитивно вплинуть не лише на сплату податків великими платниками, але й на стан економіки загалом, одним із оптимальних способів вирішення поставленої нами задачі є запровадження механізмів, спрямованих на стимулювання інноваційно-інвестиційної діяльності великих платників.

Причому зауважимо, що дана проблема знову ж таки є актуальною не лише для великих платників, але й для інших підприємств – станом на 2014 рік питома вага промислових підприємств, що впроваджували інновації, налічувала 12,1 %, причому частка реалізованої інноваційної продукції в Україні становила всього 2,5 % [269]. Спостерігається яскраво виражена тенденція до погіршення інноваційної активності українських підприємств, особливо за напрямом придбання інноваційного обладнання, а на фоні зростаючої заборгованості держави з відшкодування ПДВ, коли господарюючі суб'єкти втрачають додаткові обігові кошти, ситуація ускладнюється ще більше. Оскільки ж відшкодування ПДВ здійснюється за рахунок надходжень від даного податку, держава стає заручником обставин – з одного боку потрібно виконувати бюджет за доходами, а з іншого – стимулювати активність господарюючих суб'єктів, від яких, власне, більшою мірою й залежить наповнюваність бюджету.

На нашу думку, частково вирішити дану проблему можна шляхом внесення змін до самого механізму відшкодування ПДВ. Зокрема, пропонуємо запровадити спеціальний режим відшкодування ПДВ для великих платників, які працюватимуть на придбаному чи взятому у лізинг новітньому обладнанні (віком до 5 років), який передбачатиме прискорену процедуру бюджетного відшкодування та сприятиме скороченню заборгованості держави за цим напрямом. Основний зміст даної пропозиції полягає у тому, щоб частину ПДВ, одержану як позитивна різниця між податковим зобов'язанням та податковим кредитом підприємства, спрямувати не до державного бюджету, а зарахувати на рахунок підприємства у якості відшкодування ПДВ наступних податкових періодів (скорочення існуючої заборгованості з відшкодування ПДВ). Дану процедуру можна проілюструвати наступним чином (рис. 3.8):



**Рис. 3.8. Схема спеціального режиму оподаткування для великих платників, що використовують новітнє обладнання**

Джерело: побудовано автором на основі проведених досліджень

Як відомо, традиційна схема відшкодування ПДВ виглядає так: господарюючий суб'єкт сплачує до бюджету суму ПДВ, розраховану як різниця між податковим зобов'язанням з ПДВ та сумою податкового кредиту. За умови, що сума

податкового кредиту перевищує розмір податкового зобов'язання, а податковий борг у підприємства відсутній, платник податку має право, зокрема, подати заяву на відшкодування з бюджету у сумі, на яку встановлюється обмеження за показниками рахунків платника у системі електронного адміністрування ПДВ. Таким чином, перешкоди в оперативному бюджетному відшкодуванні для сумлінних платників, у яких відсутня податкова заборгованість, виникають вже на етапі реалізації права господарюючого суб'єкта на відшкодування. Якщо ж мова не йде про бюджетне відшкодування за спрощеною процедурою, то наступний етап у відшкодуванні ПДВ – проведення камеральної перевірки може тривати до 15 календарних днів. Отже, увесь цей час суб'єкт господарювання недоотримує обігові кошти, у яких відчуває гостру потребу.

За схемою, зображеною на рис. 3.8, пропонується створити стимулюючий механізм в оподаткуванні ПДВ для великих платників за умови використання ними інноваційного обладнання. Зокрема, грошові потоки (1) та (2), притаманні для традиційного механізму відшкодування ПДВ, рекомендується доповнити операцією (3). Тобто, при виготовленні платником ПДВ продукції на інноваційному обладнанні пропонується 25 % від позитивної різниці податкового зобов'язання та податкового кредиту (у частині ПДВ, сплаченого при придбанні сировини для виготовлення даної продукції) зараховувати на спеціальний рахунок підприємства. Кошти, акумульовані на даному рахунку, перейдуть у розпорядження господарюючого суб'єкта, а за умови наявності заборгованості держави із відшкодування ПДВ перед даним підприємством, будуть зараховані у списання даної заборгованості. У випадку ж, коли така заборгованість відсутня, кошти спеціального рахунку буде зараховано у зменшення від'ємної різниці податкового зобов'язання та податкового кредиту господарюючого суб'єкта у наступних податкових періодах (умовний розрахунок ПДВ до сплати/відшкодування за таким методом представлено у додатку У).

У результаті, держава фактично не понесе втрат у вигляді 25 % надходжень від ПДВ за продукцією, що виготовлена на новому обладнанні, адже вказані суми знизять платежі держави за бюджетним відшкодуванням. Крім цього, на нашу



думку, такий механізм сплати ПДВ є вигіднішим у порівнянні з іншими потенційно можливими стимулюючими заходами, зокрема, запровадженням зниженої ставки ПДВ на продукцію інноваційного походження (адже суми податкового кредиту при цьому залишаться незмінними, відповідно й суми ПДВ до відшкодування будуть зростати). До того ж, цілком очевидно, що придбання підприємствами нових засобів виробництва здійснюватиметься поступово, тому відчутних коливань у надходженнях ПДВ до бюджету на перших порах не буде.

Поряд із цим певні вигоди одержать платники податків, а головною відмінністю окресленого механізму від спеціального режиму оподаткування з ПДВ, раніше запровадженого в Україні для сільськогосподарських підприємств, є відсутність вимог щодо цільового використання грошових коштів, одержаних при зарахуванні на спеціальні рахунки 25 % ПДВ, належного до сплати в бюджет, а також надання переваги платникам, які вже по факту використовують нове обладнання, а не лише зобов'язані спрямувати вивільнені кошти (які не сплачуються до бюджету) на переоснащення матеріально-технічної бази.

У підсумку, знову ж таки, застосування такого спеціального режиму оподаткування з ПДВ сприятиме вирішенню однієї із найбільших фінансових проблем держави – попередить зростання заборгованості з бюджетного відшкодування великим платникам.

### **3.3. Розвиток партнерських відносин між Державною фіскальною службою та великими платниками податків**

Дослідження сучасних особливостей організації податкового обслуговування великих платників податків в Україні дозволило сформулювати ряд пропозицій, спрямованих на вдосконалення механізму їх податкового супроводження в органах ЦО з ОВП. Одне із найбільш важливих питань цього напрямку – запровадження ризик-орієнтованого підходу СДП у роботі з ВПП. Хоча декларативно ризик-орієнтований підхід до роботи з ВПП в Україні запроваджено, на практиці даний механізм недостатньо налагоджений. Зокрема, фіскальні органи визначають

категорії платників податків з високим, середнім та незначним ступенем ризику при відборі підприємств для формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок [270].

На нашу думку, такий підхід не зовсім відповідає характеристикам персоналізованого податкового супроводження великих платників, оскільки є стандартизованим для усіх груп платників і передбачає їх диференціацію лише за одним напрямом роботи податкових органів – проведенням контролю. Відбір платників податків таким способом вже апріорі передбачає його позиціювання як неплатника. Беручи ж до уваги зарубіжний досвід супроводження великих платників податків, а також принцип партнерства, який закладено в основу взаємодії з великими платниками, вважаємо, що ризик-орієнтований підхід до роботи з ВПП у ЦО з ОВП та його територіальних органах, повинен передбачати методіку категоризації платників, відмінну від традиційної. Дана методика повинна, в першу чергу, базуватися на попередженні умов для настання ризикових випадків для ВПП з високим ступенем ризику несплати.

З цією метою ми вважаємо доцільним фахівцям ЦО з ОВП розробити спеціальне програмне забезпечення, за допомогою якого моделюватиметься податковий ризик, притаманний конкретному підприємству та здійснюватиметься диференціація ВПП за ступенями цього ризику. Основними факторами, що будуть враховуватися при віднесенні платника до тієї чи іншої категорії мають стати:

Якісні показники:

1) загальна характеристика економічної діяльності платника (чим вища складність здійснюваних операцій та кількість різних видів діяльності підприємства – тим вищий ступінь ризику) та політика акціонерів;

2) податкова історія великого платника (наявність фактів участі в схемах мінімізації податків; співпраця із ненадійними контрагентами; протиправне використання податкових пільг і т. ін.);

3) наявність пов'язаних осіб, масштаб проведених операцій з нерезидентами;

Кількісні показники:

- фіскальне значення ВПП;

- співвідношення між обсягами сплаченого та відшкодованого ПДВ із бюджету (суттєве переважання обсягів бюджетного відшкодування може свідчити про наявність сумнівних операцій);
- пропорційність зростання доходів та оподаткованого прибутку;
- обсяг пільг, що надаються платнику податків та переважання пільгових видів діяльності;
- склад податків, які сплачує даний ВПП (чимала кількість податкових правопорушень може виникати, зокрема, при формуванні податкового зобов'язання з акцизного податку, однак не всі ВПП виступають його платниками);
- обсяг утримуваного ПДФО та нарахованого єдиного соціального внеску (у порівнянні із потенційно можливим із розрахунку розміру заробітної плати на одного працівника, не нижче середньої по галузі, – наявність суттєвих відхилень може свідчити про заниження розміру фонду оплати праці, а ймовірні порушення у цій сфері можуть сигналізувати про ризики щодо сплати інших податків).

Розподіл платників пропонуємо здійснювати відповідно до ступенів ризику за чотирма категоріями.

Категорія «А» - ключові платники податків, яким притаманний високий рівень податкового ризику, однак зумовлений не суб'єктивними факторами (бажання керівництва ухилитися від сплати податків), а насамперед, складністю основної діяльності – здійснюваних зовнішньоекономічних трансакцій і т. ін. Наслідки порушення податкової дисципліни такими платниками є значними по відношенню до бюджету. Потребують пильної уваги з боку фіскальних органів.

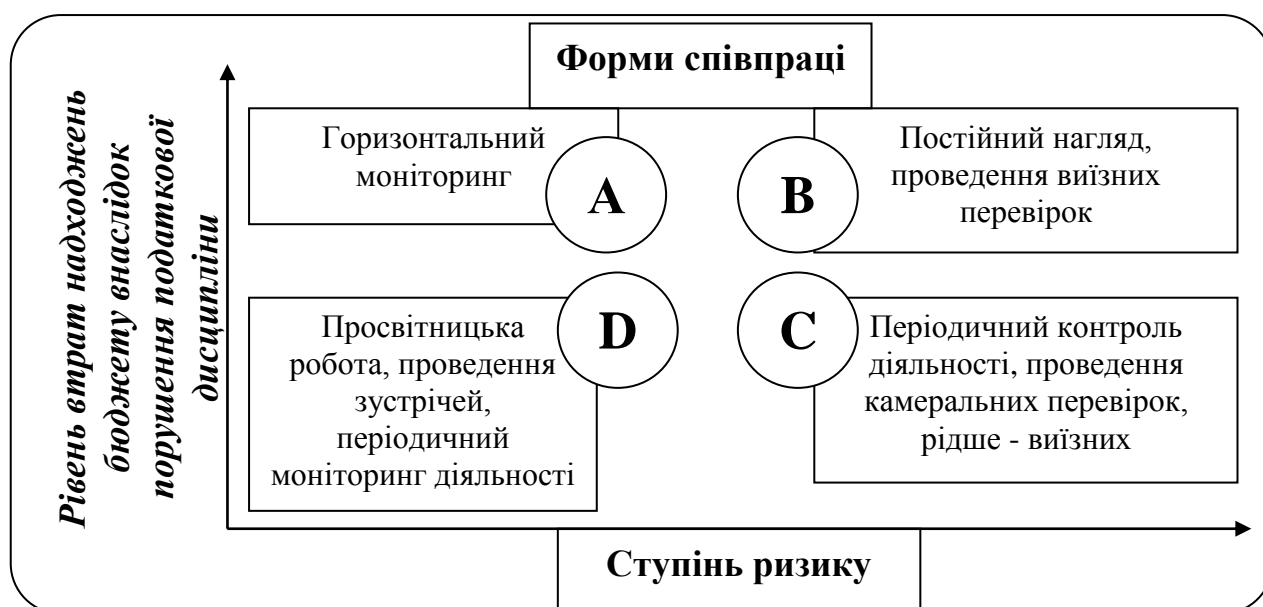
Категорія «В» - великі платники податків з високим ступенем ризику, з огляду на схильність до порушення податкової дисципліни. Керівництво даного підприємства прийняло рішення не дотримуватися податкового законодавства усіма можливими шляхами. Вимагають посиленої уваги за фінансово-господарською діяльністю з боку податкових органів.

Категорія «С» - великі платники середнього ступеня ризику. Характеризуються тим, що прагнуть дотримуватися податкового законодавства, однак мають у

податковій історії факти податкових правопорушень. Схильність до порушення податкової дисципліни залишається на високому рівні.

Категорія «D» - великі платники податків із низьким рівнем ризику, сумлінні платники. Фактів щодо порушення ними податкової дисципліни не виявлено. Головне завдання у податковому супроводженні таких платників – спрощення адміністративних процедур, скорочення кількості контактів із працівниками податкових органів та часу спілкування із ними.

Оскільки економічна кон'юнктура є мінливою, а керівництво господарюючого суб'єкта може змінюватися, як і інші обставини його діяльності, наприклад, поява нових контрагентів чи розширення напрямів діяльності, перегляд присвоєних ступенів ризику та відповідну категоризацію ВПП фіскальним органам слід проводити не рідше одного разу на рік. В залежності від присвоєної категорії ризику, форми співпраці із великими платниками повинні відрізнятися (рис. 3.9).



**Рис. 3.9. Форми співпраці фіскальних органів та великих платників податків з урахуванням ступеня ризику невиконання податкового обов'язку**

Джерело: розроблено автором на основі проведених досліджень

Як видно із запропонованої моделі, найбільш оптимальною формою співпраці із ключовими платниками податків вважаємо горизонтальний моніторинг, що передбачає його повнофункціональне запровадження в Україні. Тут доцільно буде зауважити, що на момент проведення експерименту з горизонтального моніторингу,

його учасниками також могли стати не всі, а лише окремі ВПП, які відповідали наступним критеріям [236]: від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток не декларувалося в кожному з останніх двох звітних податкових періодів; відсутній податковий борг і таке ін. На наш погляд, концепція горизонтального моніторингу найбільше відповідає особливостям оподаткування великих платників, які потребують посиленої уваги з боку фіскальних органів, однак, не йде у розріз із перспективними напрямками розвитку партнерства між ВПП та органами ДФС, оскільки означає мінімізацію втручання податківців у діяльність підприємства через:

- обмеження кількості перевірок, що проводяться податковими органами, та скорочення їх термінів;
- збільшення довіри до фінансової документації платника;
- зменшення адміністративного навантаження на платників податків при виконанні обов'язкових податкових процедур через взаємний постійний моніторинг податкових ризиків;
- усунення перешкод в діяльності платника через запровадження електронних процедур адміністрування та мінімізацію суб'єктивного людського фактору податкових органів [235].

Запровадження такого типу співпраці лише для обмеженого кола платників дозволило б частково вирішити одну із головних проблем реалізації горизонтального моніторингу в Україні організаційного характеру – залучення значної кількості висококваліфікованих працівників, адже проведення горизонтального моніторингу є достатньо трудомістким процесом. Водночас вважаємо, що обсяг податкових надходжень, який стане можливим мобілізувати за рахунок суттєвого покращення податкового супроводження великих платників при здійсненні горизонтального моніторингу, більше ніж покриватиме витрати держави на утримання персоналу.

На наш погляд, такі особливості застосування горизонтального моніторингу як оперативне реагування фіскального органу на проблеми платника податку та заміна існуючих процедур аудиту платників поточним моніторингом їх діяльності

[271] справді значно підвищили б рівень дотримання ВПП податкового законодавства. Так, якщо держава передусім зацікавлена у створенні умов для сумлінного і коректного виконання податкових зобов'язань, то сумлінні платники податків бажають мати визначеність у відносинах з податковими органами та правильно застосовувати податкове законодавство. Реалізація концепції партнерства сприяла б досягненню таких спільних інтересів, як прогнозованість відносин, зменшення кількості й затратності податкових перевірок, зниження податкових ризиків та оптимізація бізнес-процесів [272, с. 190].

При цьому у процесі реалізації експерименту з горизонтального моніторингу, окрім переваг, були виявлені й недоліки функціонування цього сервісу в Україні. Перший із них – відсутність відповідного законодавства, яке б визначало права і обов'язки сторін угоди про співпрацю. Дана проблема слугує причиною інших недоліків – законодавством не передбачено обов'язку податкового органу дотримуватися зобов'язань щодо звуження обсягу перевірок та надання податкових консультацій у прискореному режимі, а з іншого боку – санкцій, які будуть застосовуватися до підприємств, що порушили умови договору про проведення горизонтального моніторингу [237].

Таким чином, насамперед, надзвичайно важливим є сформулювати відповідне нормативно-правове забезпечення проведення горизонтального моніторингу в Україні, яке б визначало його як обов'язкову умову взаємодії з ключовими великими платниками, а також передбачало застосування фінансових санкцій у випадку ухилення підприємства від виконання вимог договору та більш жорстких штрафів за порушення податкового законодавства, яке виникло у результаті ігнорування господарюючим суб'єктом порад координатора горизонтального моніторингу. Необхідно також забезпечити фаховість спеціаліста, який здійснюватиме моніторинг великого платника, аби надання ним порад не містило корупційної складової.

Поряд із цим, на відміну від авторів Концепції реформування Центрального офісу з обслуговування великих платників [138], вважаємо, що повне скасування зустрічних звірок з ВПП та відміна планових перевірок для платників, що

обслуговуються в ЦО з ОВП, є не зовсім доречними, а ймовірніше означають спробу заохотити підприємства переходити на облік до ЦО з ОВП з метою виконання вимог МВФ. Припускаємо, що та частина великих платників, яка категорично налаштована на здійснення порушень податкового законодавства, незалежно від місця обліку (адже постановка на облік в ЦО з ОВП аж ніяк не враховує ризиковість платника, а лише обсяг сплачених податків чи обсяг доходів), усе ж повинна підпадати під контрольну діяльність податкових органів у її традиційному вигляді – проведенні документальних перевірок та застосуванні санкцій у разі виявлення фактів ухилення від оподаткування.

З іншого боку, зорієнтованість України на імплементацію кращого світового досвіду управління національною економікою обумовлює необхідність пошуку шляхів поступового переходу від фіскально-контролюючої спрямованості податкової служби до посилення сервісно-партнерської взаємодії з платниками з метою забезпечення виконання ними податкових зобов'язань [272, с. 189]. Саме тому одним із головних напрямів розвитку партнерських відносин між великими платниками та Державною фіскальною службою є також посилення двостороннього зв'язку між ними. Реалізація цього завдання має ґрунтуватися на врахуванні податковими органами позиції ВПП щодо послуг, які надаються в процесі їх супроводження, і передбачати запровадження в ООВП практики здійснення опитувань великих платників з метою формулювання пропозицій щодо вдосконалення організаційної роботи ЦО з ОВП чи виявлення її недоліків.

З цієї причини вважаємо доцільним сформулювати податковими органами стандартизований пакет анонімних онлайн-анкет із переліком запитань до великих платників, який щороку у визначений період розміщуватиметься на сайтах ООВП. На основі одержаних відповідей фіскальні органи зможуть сформулювати загальний висновок щодо основних проблем взаємодії з ВПП та дізнатися, які сервіси потрібно розвивати, а які навпаки – обмежити. Запитання ж повинні враховувати враження ВПП від співпраці з ООВП за такими напрямками (додаток Ф):

- 1) загальна оцінка взаємодії із податковим органом;
- 2) оцінка рівня культури податкового супроводження;

- 3) оцінка рівня кваліфікованості персоналу та якості обслуговування;
- 4) ступінь налагодженості процесу комунікації.

Зокрема, базуючись на аналізі інформації щодо рейтинговості ООВП серед великих платників, ДФС зможе зробити висновок щодо доцільності їх фінансування, зміни податкової тактики. За підсумками ж опитувань щодо кваліфікованості персоналу та якості обслуговування стане можливим виявити слабкі місця у підходах до роботи з ВПП. Пропозиції великих платників щодо покращення сервісу в ООВП доцільно буде опрацьовувати у табличному форматі (табл. 3.10):

Таблиця 3.10

### Пропозиції щодо покращення сервісу в ООВП

За якими напрямками з нижче наведених, слід покращити якісь послуг ООВП, на Вашу думку?			
<i>У взаємодії з персоналом</i>			
№ п/п	Найменування послуги	Позначка	
1.	Доступність у спілкуванні з персоналом.		
2.	Більш оперативне надання відповідей на запити.		
3.	Краще налагоджений контакт з Координатором.		
4.	Спілкування з більш ввічливим персоналом.		
5.	Більш прозорий процес взаємодії з Координатором.		
6.	Спілкування з більш кваліфікованим персоналом.		
7.	Більше часу на взаємодію з персоналом.		
<i>За каналами доступу</i>			
1.	Збільшення/зменшення часу спілкування по телефону.		
2.	Збільшення/зменшення кількості особистих контактів.		
3.	Розширення/обмеження переліку електронних сервісів.		
<i>За формою співпраці</i>			
1.	Зменшення паперового документообігу.		
2.	Надання більш інформативних консультацій.		
3.	Вдосконалення веб-сайту.		
4.	Забезпечення роз'яснювальним матеріалом в електронному вигляді.		
5.	Спрощення процедур взаємодії (із поясненням у додатку).		
5.	Нічого не потрібно змінювати.		

Джерело: складено автором на основі проведених досліджень

Вигоду від проведеного опитування та оцінки відгуків одержать обидві сторони. Якщо для великих платників це потенційне покращення сервісу, то для



ДФС – виявлення проблемних ООВП у територіальному розрізі, і застосування важелів впливу не до усього інституту ООВП загалом, а лише до тих, діяльність яких є найменш ефективною. У цьому процесі слід, однак, велику увагу приділити об'єктивності персоналу при обробці даних та забезпеченню секретності матеріалів на момент передачі до ЦО з ОВП, адже за інших умов достовірність одержаних даних викликатиме великий сумнів. Доцільним, на нашу думку, є також формування Державною фіскальною службою за наслідками проведених опитувань консолідованого звіту, що міститиме загальний аналіз результатів опитування. Якщо доступ до такої інформації буде відкритим, підприємства, які не перебувають на обслуговуванні в управліннях ЦО з ОВП, зможуть оцінити переваги переходу на облік у ці установи.

Не менш важливим перспективним напрямом роботи ЦО з ОВП та Державної фіскальної служби України загалом має стати створення позитивного іміджу органів, що здійснюють обслуговування великих платників. Імідж організації – це її образ в очах суспільства та його ставлення до її діяльності на основі сформованих цінностей. Імідж – це не лише засіб, інструмент управління, але й об'єкт управління. Позитивний імідж створюється не тільки основною діяльністю організації, але й також цілеспрямованою інформаційною роботою, орієнтованою на цільові групи громадськості [273, с. 167]. Фіскально-адміністративні методи на сучасному етапі розвитку економіки України повинні поступатися за значимістю морально-етичним факторам в оподаткуванні: довірі до податкових органів, самовідповідальності, самодисципліні громадян і бізнесу, запозиченню й адаптації раціональних нововведень зарубіжного досвіду [274, с. 12].

У цьому контексті погоджуємося із думкою про те, що лише із формування успішної комунікації громадськості і ДФС, створенням її позитивного іміджу на маркетингових засадах можна пов'язувати суттєві зміни податкових відносин у сфері взаємодії «влада – суспільство» в цілому та ефективність організаційного забезпечення податкового регулювання соціального розвитку. Сприйняття податкових органів як до суто фіскальних може стати причиною негативної реакції на їх дії в той час, коли недосконала організація податкового процесу нівелює

консультативну, просвітницьку та нормотворчу функції ДФС [275, с. 111]. З цієї причини актуальними напрямками соціальної реклами на податкову тематику мають стати наступні:

- висвітлення позиції ДФС щодо підтримки ініціатив у сфері оподаткування, корисних платникам податків (податкові реформи);
- інформування про суттєві зміни у податковій сфері;
- виховання громадянської відповідальності платників податків [276, с. 9-10].

Очевидно, що позитивна реклама у засобах масової інформації матиме певний ефект, однак, з метою посилення авторитетності фіскальних органів в очах платників, перш за все, важливо враховувати думку останніх. Цьому, знову ж таки, сприятиме проведення обов'язкових анонімних онлайн-опитувань серед клієнтів ООВП, за результатами яких фіскальні органи одержать можливість сформулювати пропозиції щодо внесення змін у чинне податкове законодавство.

Крім цього, важливим у напрямі вдосконалення організаційної роботи податкових органів із ВПП має стати створення умов для набуття останніми престижного статусу. Наявний привілейований статус великих платників повинен бути підкріпленим відповідною репутацією в суспільстві, тобто поняття «великий платник» повинно асоціюватись із поняттям «престижний платник». Цього можна досягнути, зокрема, завдяки активній масово-роз'яснювальній роботі податкових органів. Хоча відомо, що в Україні проводиться досить ґрунтовна консультаційна робота стосовно обов'язків платників податків, їх відповідальності, в той же час недостатньо інформаційної уваги приділяється доходам, які формуються за рахунок платників, що знижує ефективність впровадження податкової культури [277, с. 199].

Зокрема, на порталі ЦО з ОВП досить часто з'являються повідомлення щодо сум податків, які були зібрані з великих платників, а також питомої ваги цих платежів у надходженнях до Державного бюджету. Однак наявна інформація не відображає скільки робочих місць надав той чи інший ВПП, які об'єкти соціальної інфраструктури було створено за його підтримки, які заходи було реалізовано за меценатства великих платників. Крім цього, досить часто комерційні видання публікують інформацію про те, які обсяги доходів чи прибутків одержали,

наприклад, двісті найбільших підприємств України. На наш погляд, було б доцільно з боку ДФС інформувати громадськість щодо того, який обсяг податкових надходжень бюджету забезпечили цих десять чи двісті підприємств загалом. Саме такі конкретизовані повідомлення надавали б обґрунтування, чому для великих платників запроваджено персоналізований підхід в Україні.

Загалом, слід зазначити, що рекомендації міжнародних організацій та країн із кращим досвідом супроводження великих платників податків багато в чому перегукуються щодо важливості формування партнерських відносин між податковими органами та платниками як передумови неухильного дотримання останніми податкового законодавства. Поряд із цим найбільш відмінною ознакою цих рекомендацій є, перш за все, покладання високого рівня відповідальності в обслуговуванні ВПП на вдосконалення роботи спеціалізованих податкових офісів. Таким чином, європейська практика податкового супроводження значною мірою ґрунтується на добросовісності і сумлінності платників податків. Така ситуація пояснюється не лише діяльністю компетентних і невідкупних податкових служб, але й іншим могутнім фактором – ставленням самого суспільства до сплати податків [274, с. 28-29].

Водночас, на наш погляд, навіть за умови персоналізованого підходу, процес вдосконалення податкового супроводження великих платників в Україні гальмується через ряд інституційних та економічних факторів, серед яких найбільш значущими є високий рівень корумпованості державних органів влади, неналежне фінансове забезпечення операційної діяльності податкових органів, а також відсутність стимулів щодо сумлінної сплати податків з боку платників. Крім цього, вважаємо стратегічно важливим з боку держави не тільки сприяти сумлінному виконанню платниками податкового обов'язку через оптимізацію податкового супроводження, але й забезпечити належні умови для стимулювання розширеного відтворення, підвищення інвестиційної активності підприємств України та зростання їх конкурентоспроможності.

Окрім цього, важливого значення набуває також підвищення рівня податкової дисципліни серед фізичних осіб з високим рівнем доходів, адже проблема

оподаткування доходів населення є однією з фундаментальних у сфері оподаткування. Першою із головних причин цього є те, що доходи населення є стабільним та великим об'єктом оподаткування [278, с. 50]. Зокрема, за даними ОЕСР, у 2014 році надходження від індивідуального прибуткового податку становили 54,4 % усіх податкових надходжень Данії, 38,2 % податкових надходжень США та 36,6 % – Канади [279]. При цьому існуючий обсяг надходжень зі сплати ПДФО в Україні забезпечується в основному за рахунок вирахувань із заробітної плати, які, як відомо, здійснюються податковим агентом із джерела доходу. Натомість українські мільйонери сплачують лише 2,5 % від загального обсягу податкових надходжень. Це при тому, що згідно з офіційними даними невелика кількість українських мільйонерів систематично отримує більше 50 % усіх доходів фізичних осіб. Таким чином, основним пріоритетом подальшого реформування податку на доходи фізичних осіб в Україні має стати завдання переміщення податкового тягаря з доходів бідних на доходи багатих осіб [278, с. 51]. Оскільки ж рівень сумлінного виконання податкового обов'язку громадянами значною мірою залежить від якості їх податкового обслуговування, запланована реформа щодо виокремлення фізичних осіб в групу заможних платників і переведення їх на податкове супроводження до органів ЦО з ОВП стає не лише обов'язком нашої держави відповідно до укладених угод з міжнародними організаціями, але й важливим з точки зору вдосконалення механізму оподаткування доходів громадян.

Як уже зазначалося у теоретичному розділі дослідження, Кабінетом Міністрів України пропонується внести зміни до Податкового кодексу України щодо запровадження категорії заможних платників податків за одним із критеріїв: статусом бенефіціарного власника великого платника податків, прямого чи опосередкованого володіння 20 і більше відсотками статутного капіталу або права голосу придбаних акцій юридичної особи, що є податковим резидентом іншої держави та задекларувала дохід за попередній податковий (звітний) рік 10 і більше млн. євро та загальним оподатковуваним доходом за попередній рік, що перевищує 50 мільйонів гривень [99].

На думку ж науковців [100], до критеріїв ідентифікації заможних осіб слід віднести рівень систематичних активних доходів; обсяг податкових зобов'язань за активними доходами платника податку та наявність обов'язку щодо сплати майнових податків та податків на розкіш. На наш погляд, саме майновий критерій та критерій доходу для ідентифікації заможних осіб є більш доцільними до затвердження, оскільки запропоновані урядом критерії не будуть охоплювати реальної групи заможних громадян. Тим не менше вважаємо, що положення щодо віднесення до категорії заможних осіб бенефіціарних власників великих платників є доречним.

Ми також погоджуємося із вище викладеною позицією вчених [100], що при визначенні фізичної особи заможним платником, слід обов'язково брати до уваги її майновий стан. Зокрема, одним із критеріїв відбору фізичних осіб – заможних платників має стати володіння одним або декількома об'єктами житлової нерухомості загальною площею понад 1 000 кв. м, предметами мистецтва та коштовностями вартістю понад 20 000 євро, рухомим майном (легкові автомобілі, мотоцикли, човни) звичайна вартість яких перевищує 50 000 євро (тобто враховувати, насамперед, ціну об'єктів рухомого майна, а не об'єм двигуна, оскільки об'єм двигуна автомобілів, які використовуються, наприклад, у фермерському господарстві й не є надто дорогими, може перевищувати 5000 куб. см, у той час як об'єм авто вартістю понад 50 000 євро – ні). Що ж стосується активних доходів фізичної особи, то беручи до уваги показники, запропоновані урядом, пропонуємо до заможних платників відносити осіб, які за результатами попереднього звітного року одержали дохід із різних джерел понад 25 млн. грн.

Отже, вважаємо, що впровадження спеціалізованого податкового супроводження заможних осіб у поєднанні із вдосконаленням супроводження великих корпоративних платників податків мають стати передумовою підвищення рівня цивілізованості податкових відносин між державою та платниками податків і подальшої реалізації програми євроінтеграційного процесу в Україні.

### Висновки до розділу 3

Узагальнення передового зарубіжного досвіду ідентифікації та податкового сервісу великих платників податків надало змогу виявити, що у розвинених країнах неабияка увага у роботі офісів з обслуговування великих платників приділяється веденню так званого розширеного діалогу з великими платниками, а також рівню задоволеності великих платників методами співпраці з податковими органами.

За наслідками дослідження було визначено, що важливими з точки зору вдосконалення механізму супроводження великих платників податків в Україні є:

- перейняття досвіду Австралійського податкового офісу у роботі з великими платниками, зокрема шляхом запровадження ризик-орієнтованого підходу до роботи з ВПП з урахуванням податкової історії платника, його ролі у формуванні доходів бюджету;

- врахування прогресивних методик сервісу великих платників Королівської податкової та митної служби Великобританії у контексті орієнтації не на обсяг ресурсів, які потрібно мобілізувати, а на рівень задоволеності великих платників податків методами співпраці, зокрема завдяки проведенню опитувань та аналізу його наслідків;

- перехід до активного діалогу з ВПП, який найбільш успішно був реалізований у Норвегії та Нідерландах, і головна особливість якого полягає у попередженні фактів порушення податкового законодавства шляхом налагодження співпраці з ВПП у режимі реального часу;

- запровадження спеціалізованого податкового супроводження фізичних осіб – заможних платників, що є притаманним для країн з кращою практикою адміністрування податків, з метою підвищення рівня дотримання громадянами з високим рівнем доходів податкової дисципліни та вдосконалення процедур їх обслуговування податковими органами.

Крім цього, запровадження горизонтального моніторингу як методу роботи з великими платниками сприятиме мінімізації втручання податкових органів у

поточну діяльність платника податку, суттєво знизить кількість зустрічних звірок, а також забезпечить оперативне реагування спеціалізованої інспекції на проблеми платника податку.

Не менш значущим є також виховання у великих платників податкової етики та самодисципліни. Крім цього, вбачаємо доцільним створити умови для підвищення престижності статусу великого платника шляхом спрямування роботи відділів масово-роз'яснювальної роботи та звернень громадян органів ЦО з ОВП на формування позитивного інтегрованого образу ВПП. У підсумку, підвищення відповідальності податкових органів за якість супроводження великих платників має стати передумовою поглиблення партнерської взаємодії між державою та великими платниками податків.

Результати розрахунків, одержаних при побудові економетричних моделей підтвердили припущення щодо практичної лінійної взаємозалежності обсягів податкових платежів ВПП від економічного розвитку країни. Крім цього було також визначено, що чималий вплив на платежі ВПП до бюджету здійснюють також обсяги відшкодованого ПДВ. Оскільки дана проблема залишається актуальною в Україні протягом тривалого періоду часу, у роботі було сформовано пропозицію щодо застосування пільгових умов адміністрування ПДВ для великих платників, які застосовують у виробничих процесах новітнє обладнання.

Більш розгорнуті пропозиції щодо вирішення актуальних проблем із розглянутої тематики представлено у статтях автора [13; 280-281].

## ВИСНОВКИ

У дисертації теоретично узагальнено і запропоновано нове вирішення актуального наукового завдання, важливого як з теоретичної, так і прагматичної точки зору, – удосконалення супроводження великих платників податків в Україні. На основі систематизації теоретичних підходів до супроводження великих платників податків, оцінки його ефективності в Україні та дослідження практики податкового сервісу великих платників розроблено економіко-математичну модель показників діяльності великих платників податків та рекомендації з удосконалення їх супроводження в нашій країні. Це дало змогу сформулювати відповідні висновки та пропозиції:

1. Узагальнення типових критеріїв ідентифікації та особливостей діяльності великих платників дозволило визначити, що однією з їх основних ознак, окрім масштабності, комплексності рівнів ділової активності та високої фінансової спроможності, є соціально-економічна значимість, тобто, здатність великих платників впливати на зміну орієнтирів податкової політики, формування національного іміджу ведення бізнесу, а також сприяти розвитку соціальної інфраструктури. Поряд із високими фінансовим потенціалом та відповідними ризиками невиконання податкового обов'язку, існування яких пов'язане з дією таких факторів діяльності підприємства як офшорна бізнес-активність, участь у контрольованих операціях, спрямованість податкової стратегії на мінімізацію обсягів обов'язкових платежів, саме соціально-економічна значимість великих платників податків є вирішальним фактором необхідності їх спеціалізованого обслуговування.

2. Досліджуючи економічну сутність поняття «супроводження платників податків», обґрунтовано, що податкове супроводження не є складовим елементом податкового адміністрування, проте незважаючи на наявність теоретичних основ їх розмежування, на окремому етапі взаємодії платників податків і фіскальних органів



взаємозв'язок цих двох видів діяльності є настільки тісним, що їх уже неможливо розділити практично. Водночас визначено, що на відміну від податкового адміністрування, яке передбачає реалізацію законодавчо регламентованих процедур справляння податків, податковому супроводженню притаманний рекомендаційний характер, а його головна мета полягає у створенні умов для забезпечення повноти та своєчасності сплати податків з допомогою податкового обслуговування платників.

3. Дослідження генезису та сучасних особливостей супроводження великих платників податків в Україні дозволило виокремити такі етапи формування його механізму як створення нормативно-правової бази запровадження і функціонування спеціалізованих державних податкових інспекцій; налагодження роботи фіскальних органів з обслуговування великих платників податків; підвищення ефективності супроводження великих платників податків; вдосконалення супроводження великих платників податків – реформування Центрального офісу з обслуговування великих платників та підготовка до запровадження спеціалізованого підходу до супроводження фізичних осіб – заможних платників.

4. Однією із найбільш важливих проблем супроводження великих платників податків залишається їх обов'язкова реєстрація в ЦО з ОВП та його територіальних органах, що з одного боку, передбачалося як мета створення спеціалізованих органів по роботі з великими платниками, а з іншого – суперечить принципам партнерства, який було покладено в основу взаємодії великих платників та фіскальних органів, адже обов'язкова постановка на облік в найближчий орган податкового супроводження, який може бути розташований на досить далекій відстані від великого платника податку, означає появу суттєвих незручностей для керівництва останнього у виконанні процедур, які відповідно до приписів законодавства, вимагають особистої присутності керівника чи головного бухгалтера великого платника податків.

5. Поглиблений аналіз сучасного стану супроводження великих платників податків в Україні виявив, що незважаючи на незначну частку у підприємницькому секторі країни, великі платники, тим не менше, справляють суттєвий вплив на формування пропозиції товарів на ринку – за підрахунками обсяг доходу від

реалізації лише 200 підприємств – великих платників у 2014 році становив близько 39,1 % загального обсягу реалізованої продукції підприємств України (у 2013 році цей показник налічував 36,5 %), а 10 найбільших за доходами підприємств України із загальної групи великих платників одержали у 2014 році дохід, що склав 9,85 % обсягу реалізації України. Поряд із цим неприховане прагнення фіскальних органів посилити контроль за фінансово-господарською діяльністю великих платників податків, зумовлене, величиною їх бюджетоутворюючої ролі. Адже згідно з проведеними розрахунками, питома вага платежів ВПП у податкових надходженнях державного бюджету у середньому становила 32,97 %, з них основу частину складали податки, зібрані Центральним офісом з обслуговування великих платників, що обумовлювалося зосередженням головних бізнес-структур країни у столиці.

6. Незважаючи на специфіку індивідуального супроводження ВПП, притаманну лише діяльності ЦО з ОВП та підпорядкованим йому СДПІ, яка проявляється у здійсненні галузевого супроводження підприємств, закріпленні за ними координатора та залученні до роботи експертів, надання адміністративних послуг великим платникам в СДПІ здійснюється відповідно до нормативно-правових актів та згідно з переліком, загальноприйнятим для усіх платників податків. У роботі СДПІ переважають традиційні адміністративні методи, зокрема, незважаючи на певне скорочення контрольних заходів з боку фіскальних органів, протягом останніх п'яти років показник кількості позапланових документальних перевірок великих платників залишався досить високим, а нових інструментів контролю, які були б спрямовані на попередження появи факторів порушення великим платником податкового законодавства, та які передбачали б оптимальне поєднання посиленої уваги до ВПП і одночасне зменшення втручання у їх операційну діяльність з боку податкових органів, в Україні створено не було.

7. На противагу декларативному покращенню супроводження великих платників податків, насправді увага органів, що здійснюють сервіс великих платників, більше спрямована на забезпечення дохідної частини бюджету, аніж на покращення якості обслуговування ВПП, про що свідчить той факт, що оцінка результативності роботи системи Центрального офісу з обслуговування великих платників здійснюється,

головним чином, самим відомством, виходячи із щорічних планових фінскальних показників. Отже, систему показників, які б реально відображали якість сервісу великих платників податків, шляхом фіксування реакції останніх на зміни в організації роботи податкових органів у ЦО з ОВП не впроваджено. У зв'язку із цим запропоновано авторську методику оцінки якості супроводження великих платників податків на основі системи показників, які спрямовані на визначення впливу якості податкового обслуговування на поведінку платника податків.

8. Беручи до уваги зарубіжний досвід обслуговування великих платників податків, а також принцип партнерства, який закладено в основу взаємодії фінскальних органів з великими платниками, запропоновано з метою удосконалення їх супроводження в Україні організувати співпрацю з великими платниками податків, ґрунтуючись на ідентифікації та розумінні джерел ризиків, що впливають на загальну податкову поведінку ВПП, а ключовими елементами операційної моделі функціонування офісів з обслуговування великих платників обрати ризик-орієнтовані методики обробки інформації та індивідуальне супроводження). При цьому ризик-орієнтований підхід до роботи з ВПП у ЦО з ОВП та його органах повинен передбачати диференціацію не лише платників за ступенями ризику, але й форм співпраці з ними в залежності від сформованого ризикового профілю великого платника. З цією метою фахівцям ЦО з ОВП рекомендовано розробити спеціальне програмне забезпечення, за допомогою якого моделюватиметься податковий ризик, притаманний конкретному підприємству та здійснюватиметься диференціація ВПП за ступенями цього ризику. Визначення рівня податкового ризику великого платника запропоновано здійснювати за якісними та кількісними показниками, що включають загальну характеристику економічної діяльності платника, його бюджетоутворюючу роль. Крім цього, із загальної групи великих платників податків виділено ключових платників, а найбільш оптимальною формою співпраці із ними визначено горизонтальний моніторинг, що у свою чергу, передбачає його повнофункціональне запровадження в Україні. Обґрунтовано, що такі переваги функціонування горизонтального моніторингу як мінімізація втручання податкових органів у поточну діяльність платника податку, суттєве

зменшення зустрічних звірок та заміна існуючих процедур аудиту платників поточним моніторингом їх діяльності справді значно підвищать рівень дотримання ВПП податкового законодавства.

9. Одним із головних напрямів розвитку партнерських відносин між великими платниками та Державною фіскальною службою визначено посилення двостороннього зв'язку між ними, а реалізацію цього завдання рекомендовано здійснити шляхом запровадження в системі Центрального офісу з обслуговування великих платників практики проведення опитувань великих платників податків. Для цього рекомендовано сформувати стандартизований пакет анонімних онлайн-анкет із переліком запитань до великих платників, який щороку у визначений період розміщуватиметься на сайтах органів ЦО з ОВП. На основі одержаних відповідей фіскальні органи зможуть сформувати загальний висновок щодо основних проблем взаємодії з ВПП та дізнатися, які сервіси потрібно розвивати, а які навпаки – обмежити.

10. Обґрунтовано важливість підвищення рівня податкової дисципліни серед громадян з високим рівнем доходів шляхом виокремлення фізичних осіб в групу заможних платників за критерієм доходу та майновим критерієм, а також постановки їх на облік до ЦО з ОВП та його підрозділів для індивідуального податкового супроводження, що є не лише обов'язком нашої держави відповідно до укладених угод з міжнародними організаціями, але й важливим з точки зору вдосконалення механізму оподаткування доходів громадян.

Врахування зроблених висновків та пропозицій не гарантує повного вирішення проблем, окреслених у дисертаційній роботі, адже діяльність великих підприємств у нашій державі перебуває під впливом ряду об'єктивних інституційних та економічних факторів, які потребують подальшого вивчення. Однак, практичне впровадження сформульованих у даному дослідженні положень значним чином сприятиме удосконаленню супроводження великих платників податків в Україні.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. - 2003. - № 6. - С. 27-35.
2. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій. – К.: Знання, 2008. – 675 с.
3. Податковий менеджмент : підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Карпова. - К.: Знання, 2008. - 525 с.
4. Крисоватий А. І. Податкова політика України : концептуальні засади теорії та практики : автореф. дис. д-ра екон. наук : 08.04.01 / А. І. Крисоватий. – Т., 2006. – 32 с.
5. Марченко В. Б. Щодо застосування терміна «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» у Податковому кодексі України / В. Б. Марченко // Часопис Київського університету права. – 2011. – № 1. – С. 120-123.
6. Мельник В. М. Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. ек. наук : 08.00.08 / В. М. Мельник; Державна установа «Інститут економіки та прогнозування НАН України». – К., 2007. – 31 с.
7. Экономика налоговых реформ: монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2013. – 432 с.
8. Бондар Л. М. Удосконалення діючої системи обслуговування великих платників податків у рамках реформування податкової системи держави / Л. М. Бондар // Бюджетно-податкова реформа як каталізатор соціально-економічного розвитку в Україні : збірник наукових праць за матеріалами круглого столу, 17 травня 2012 року, та науково-практичної інтернет-конференції. – К.: Алерта, 2012. – 312 с. – С. 31-33.
9. Гой В. П. Правове забезпечення діяльності по роботі з великими платниками податків органів державної податкової служби України : дис. канд. юр. наук : 12.00.07 / Гой Віктор Петрович. – Ірпінь, 2011. – 228 с.

10. Соловійова Л. О. Державний податковий менеджмент великих платників податків в Україні: монографія / Л. О. Соловійова; В. о. Кам'янець-Подільський нац. ун-т ім. Івана Огієнка. – Кам'янець-Подільський : Сисин О. В., 2012.– 186 с.
11. Соловійова Л. О. Державний податковий менеджмент великих платників податків в Україні [Електронний ресурс] / Матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції «Проблеми впровадження інформаційних технологій в економіці. – 2009. – Режим доступу: [http://nc.asta.edu.ua/Kyrsi%202009/tezi/images\\_tezi/S\\_2\\_Solovyova.htm](http://nc.asta.edu.ua/Kyrsi%202009/tezi/images_tezi/S_2_Solovyova.htm)
12. Рубан Н. І. Податкове адміністрування великих платників податків / Н. І. Рубан, Т. М. Єгорова, Т. В. Василькова // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 2 (49). – С. 47-53.
13. Славкова А. А. Критерії ідентифікації великих платників податків: зарубіжний досвід та українські реалії / А. А. Славкова, О. С. Ватаманюк // Фінанси, облік і аудит: Збірник наукових праць. – Вип. 2 (22). / Відп. ред. А. М. Мороз. – К.: КНЕУ, 2013. - С. 119-131.
14. Тімарцев О. Ю. Адміністрування великих платників податків: світовий досвід і Україна / О. Ю. Тімарцев // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. Сер. Економічні науки. – 2010. – № 4. – С.307-314.
15. 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 : 12.00.07 / Гой Віктор Петрович ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. - Ірпінь, 2011. - 18 с.
16. Про затвердження Порядку розподілу платників податків за категоріями уваги та їх супроводження [Електронний ресурс]: Наказ Державної податкової адміністрації України від 18 серпня 2004 року № 471. – Режим доступу: <http://cons.parus.ua/map/doc/02CVO050EA/Pro-zatverdzhennya-Poryadku-rozpodilu-platnikiv-podatktiv-za-kategoriayami-uvagi-ta-yikh-suprovodzhennya.html>
17. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.

18. Журавський В. Л. Модернізація податкової служби у контексті реформування державного управління / В. Л. Журавський, М. М. Касьяненко // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2012. - № 2. – С. 154-161.
19. Писаренко Г. М. Адміністративні послуги в Україні / Г. М. Писаренко // Актуальні проблеми держави і права. - 2005. - Вип. 26. - С. 160-165.
20. Про адміністративні послуги [Електронний ресурс]: Закон України від 6 вересня 2012 року № 5203-VI. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5203-17>
21. Оболенський О. Ю. Адміністративні послуги у сфері управління фінансами [Електронний ресурс] / О. Ю. Оболенський, В. І. Горбатюк // Державне управління: теорія та практика. - 2013. - № 1. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Dutp\\_2013\\_1\\_18.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Dutp_2013_1_18.pdf)
22. Про затвердження Концепції та документів для забезпечення ефективної організації роботи з надання адміністративних послуг та сервісів центрами обслуговування платників [Електронний ресурс]: Наказ Міндоходів України від 30 вересня 2013 року. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/62852.html>
23. Олейнікова Л. Г. Створення умов та сприяння добровільній сплаті податків як елемент удосконалення податкової політики України / Л. Г. Олейнікова // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. - № 4 (8). – С. 273-278.
24. Етимологічний словник української мови: У 7 т. / Редкол. О. С. Мельничук (голов. ред.) та ін. – К.: Наук. думка, 1983 – Т. 5. – Р. Р – Т / Уклад.: Р. В. Болдирев та ін. – 2006. – 704 с.
25. OECD (2015), Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris. – 384 p.
26. Бречко О. Сучасні технології податкового сервісу / О. Бречко // Світ фінансів. – 2014. - № 3. – С. 118-125.
27. Завгороднєв В. Податкове супроводження великих платників податків [Електронний ресурс] / В. Завгороднєв, С. Серветник, Л. Бондар // Вісник

Міністерства доходів і зборів України. – 2011. - № 3. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/3210>

28. Пислиця А. В. Теоретичні засади адміністрування акцизів / А. В. Пислиця // Фінанси, облік і аудит. - 2014. - Вип. 2. - С. 79-94. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Foa\\_2014\\_2\\_8.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Foa_2014_2_8.pdf).

29. Універсальний економічний словник: менеджмент, маркетинг, реструктуризація / [авт.-уклад. Хом'як Р.]. – К.: Пошуково-видавниче агентство «Книга пам'яті України», 1999. – 392 с.

30. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Редкол. : ... С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.

31. Економічний словник-довідник / за ред. докт. екон. наук, проф. С. В. Мочерного. – Київ : Феміна, 1995. – 368 с. (Nota bene)

32. Словник української мови: в 11 тт. / АН УРСР. Інститут мовознавства; за ред. І. К. Білодіда. – К. : Наукова думка, 1970-1980. – Т. 1 / [ред. П. Й. Горецький, А. А. Бурячок, Г. М. Гнатюк, Н. І. Швидка]. – К. : Наукова думка, 1970. - 799 с.

33. Шатун В. Т. «Я - начальник, ты - ...»: о менеджменте популярно и конкретно. : Учебно-практическое пособие / В. Т. Шатун. - Николаев : Изд-во НГГУ им. Петра Могили, 2005. - 344 с.

34. Осовська Г. В. Економічний словник: наукове видання / Осовська Г. В., Юшкович О. О., Завадський Й. С. – К. : Кондор, 2007. – 358 с.

35. Мельник В. М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні / В. М. Мельник // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 5. – С. 40-43.

36. Корнієнко С. А. Основи сучасного адміністрування податків / С. А. Корнієнко, Т. Н. Корнієнко // Вісник економічних наук. – 2010. - № 1. – С. 112-118.

37. Томнюк Т. Л. Дефініція «адміністрування податків»: сутність та специфічні особливості в управлінській діяльності податкових органів / Т. Л. Томнюк // Науковий Вісник Буковинської державної фінансової академії: збірник наукових праць. – Чернівці, Технодрук, 2009. – Вип. 4 (17): Економічні науки. – С. 56-62.

38. Проскура К. П. Особливості адміністрування податків в Україні / К. П. Проскура // Економічний часопис-XXI. - 2012. – № 3/4. - С. 53-55.



39. Налоги и налогообложение / под. ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – СПб. : Питер, 2003. – 576 с.
40. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.
41. Житна І. П. Адміністрування податку на додану вартість в Україні: організація та напрямки розбудови [Електронний ресурс]/ І. П. Житна, В. О. Корецька-Гармаш // Наукові вісті Далівського університету. – 2010. – Режим доступу: [http://archive.nbu.gov.ua/e-journals/Nvdu/2010\\_1/10giponp.htm](http://archive.nbu.gov.ua/e-journals/Nvdu/2010_1/10giponp.htm)
42. Петречко О. Імператор, сенат та державні фінанси Риму I - II ст. н. е. / О. Петречко // Наукові зошити історичного факультету Львівського національного університету ім. Івана Франка. – Львів, 2008. – Вип. 9. – С. 11-22.
43. Соколовська А. М. Основи теорії податків: навч. посібник / А. М. Соколовська. – К. : Кондор, 2010. – 326 с.
44. Етимологічний словник української мови: У 7 т. / Редкол. О. С. Мельничук (голов. ред.) та ін. – К.: Наук. думка, 1983. – (Словники України). - Т. 6: У - Я / Уклад.: Г. П. Півторак та ін. – 2012. – 568 с.
45. Сибірянська Ю. В. Адміністрування доходів бюджету: реалії та перспективи [Електронний ресурс] / Ю. В. Сибірянська // Економіка та держава. – 2008. – № 11. – С. 20-23.
46. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації: монографія. – К.: ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с.
47. Тимченко О. М. Дискусійні питання сутності та складових податкового менеджменту / О. М. Тимченко // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. пр. – К: КНЕУ, 2003. – Вип. 5 – 2005. – С. 150-157.
48. Савчук В. А. Теоретичні засади організації адміністрування податків [Електронний ресурс] / В. А. Савчук // Ефективна економіка. – 2013. - № 3. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1852>
49. Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні : дис. канд. ек. наук : 08.00.08 / Паславська Роксолана Юріївна – Львів, 2014. – 220 с.

50. Свищук А. С. Удосконалення механізму адміністрування податків / А. С. Свищук // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. - № 19. – С. 67-73.
51. Степанова Д. С. Фіскальні ефекти адміністрування податків в Україні : дис. канд. ек. наук : 08.00.08 / Степанова Дар'я Сергіївна – Київ, 2015. – 211 с.
52. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: Закон України, Кодекс від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
53. Тимченко О. М. Дуалізм інтересів платників податків як суб'єктів податкового боргу / О. М. Тимченко // Фінанси України. – 2009. - № 11. – С. 53-62.
54. Бречко О. В. Нові реалії побудови стратегії партнерських відносин в оподаткуванні / О. В. Бречко // Інноваційна економіка. – 2013. - № 7 (45). – С. 229-234.
55. Венедиктова І. Юридична природа публічних послуг / І. Венедиктова // Вісник Харківського національного університету. – 2009. – № 841. – С. 88–91.
56. Мордвін І. А. Якість надання адміністративних послуг як чинник ефективності діяльності податкових органів України / І. А. Мордвін // Південноукраїнський правничий часопис. – 2012. - № 4. – С. 148-150.
57. Василькова Т. В. Податковий контроль великих платників податків в умовах реалізації державної регуляторної політики України / Т. В. Василькова, І. В. Жадан // Економіка Крима. - 2012. - № 1 (38). - С. 66-69.
58. Горленко І. О. Методологічні засади впровадження горизонтального моніторингу великих платників податків / І.О. Горленко, Т.О. Скоромцова // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2012. - № 2 (57). – С. 92-98.
59. Коготов В. В. Критерии идентификации крупных предприятий в национальной экономике / В. В. Коготов // Экономический журнал. – 2011. – № 23. – С. 90-102.
60. Экономика предприятия: учебник / под ред. проф. Н. А. Сафронова, М.: «Юристъ», 1998. - 584 с.

61. Економічна теорія: Політекономія: Підручник / За ред. В.Д. Базилевича. - 7-ме вид., стер. - К.: Знання-Прес 2008. - 719 с.
62. Никонова О. Е. Взаимодействие малого и крупного предпринимательства: системный подход / О. Е. Никонова // Проблемы современной экономики. – 2007. - № 4 (24). – Режим доступу: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=1656>
63. Щербина С. В. Взаємодія малих і великих підприємств й інноваційний їх розвиток у перехідних економіках / С. В. Щербина // Проблеми науки. – 2009. - № 10. – С. 16-21.
64. Червіна Ю. В. Інтегровані корпоративні структури в системі національного господарства України / Ю. В. Червіна // Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2012. – Вип. 27. Т.1. – С. 407-413.
65. Бригхем Ю. Финансовый менеджмент : Полный курс в 2-х томах / Ю. Бригхем, Л. Гапенски // Пер. с англ. под ред. В. В. Ковалева. – Т 2. - СПб : Экономическая школа, 1997. - 669 с.
66. Тищенко О. М. Кластери як вектор розвитку економіки: організація, сутність і концепції / О. М. Тищенко // Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2010. – № 21. – С. 74-80.
67. Волошанюк Н. В. Потенціал синергії в результаті укрупнення підприємств / Н. В. Волошанюк // Фінанси України. – 2012. - № 4. – С. 106-114.
68. Павленко Н. В. Проблеми розвитку великого бізнесу в економіці України / Н. В. Павленко // Бізнес Інформ. – 2011. - № 9. – С. 21-23.
69. Федулова Л. Потенційні можливості великого бізнесу у формуванні національної інноваційної системи України / Л. Федулова // Економіст : Літопис подій, особистості, ідеї, аналітика й дослідження. – 2006. – № 1. – С. 56-58.
70. Савельева Т. Проблеми розвитку великих корпоративних структур в економіці країни / Т. Савельева / Персонал. – 2007. – № 9. – С. 12-15.
71. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України, Кодекс від 16 березня 2003 року. – № 436-IV. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

72. Про визначення критеріїв віднесення об'єктів державної власності до таких, що мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету міністрів України від 3 листопада 2010 року № 999. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/999-2010-%D0%BF>
73. Суббот А. Забезпечення контролю й обліку великих платників податків / А. Суббот, Н. Гончарук // Віче. - 2013. – № 24. – Режим доступу: <http://www.viche.info/journal/3994/>
74. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]: Міжнародний документ: Ратифіковано Законом України від 16 вересня 2014 року № 1678-VII. – Режим доступу: [http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/984_011)
75. Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту [Електронний ресурс]: Розпорядження Кабінету міністрів України від 8 квітня 2015 року № 345-р. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/345-2015-%D1%80>
76. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC [Електронний ресурс]: Official Journal of the European Union. – 2013. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=%20OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF>
77. Definition of 'Large Taxpayer'. IOTA report for Tax Administrations [Electronic resource] / Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA). Budapest 2008. – Access mode: <http://ujp.gov.mk/uploads//Definition%20of%20Large%20Taxpayer.pdf>
78. Про затвердження Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів) [Електронний ресурс] : Наказ Державної податкової адміністрації України

- від 19 лютого 1998 року № 80. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0172-98>
79. Про затвердження Порядку визначення критеріальних показників стосовно великих платників та методики його застосування [Електронний ресурс]: Наказ Державної податкової адміністрації України від 6 квітня 2000 року № 151. – Режим доступу: [http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/Pisma/Pisma\\_634194947502137781.aspx?print=1](http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/Pisma/Pisma_634194947502137781.aspx?print=1)
80. Про внесення доповнень до нормативно-правових актів [Електронний ресурс]: Наказ Державної податкової адміністрації України від 14 квітня 2000 року № 170. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0256-00>
81. Про затвердження Змін до Порядку обліку платників податків (обов'язкових платежів) [Електронний ресурс]: Наказ Державної податкової адміністрації України від 20 серпня 2007 року № 497. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1046-07>
82. Критерії відбору та формування переліку (Реєстру) великих платників податків [Електронний ресурс]: Лист Державної податкової адміністрації України від 6 березня 2009 року № 162/08-0118. – Режим доступу: <http://document.ua/shodo-vidboru-ta-formuvannja-pereliku-reestru-velikih-platni-doc11212.html>
83. Порядок відбору великих платників податків та методика його застосування [Електронний ресурс]: Наказ Державної податкової адміністрації України від 9 грудня 2008 року № 772. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/1\\_doc2.nsf/link1/GDPI9334.html](http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/GDPI9334.html)
84. Про затвердження Змін до Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів) [Електронний ресурс]: Наказ Державної податкової адміністрації України від 22 лютого 2010 р. № 99. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0209-10>
85. Про затвердження Порядку формування Реєстру великих платників податків [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 року № 911. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1395-15>

86. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо великих платників податків) [Електронний ресурс]: Проект (неофіційний текст) Закону України від 28 січня 2015 року. – [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/NT1223.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT1223.html)
87. Індекси споживчих цін на товари та послуги у 2015 році [Електронний ресурс]: Публікація документів Державної Служби Статистики України. – Режим доступу: [https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2015/ct/is\\_c/isc\\_u/isc2015pp\\_u.htm](https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2015/ct/is_c/isc_u/isc2015pp_u.htm)
88. Індекси цін виробників промислової продукції у 2015 році [Електронний ресурс]: Публікація документів Державної Служби Статистики України. – Режим доступу: [https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2015/ct/icv/icv\\_u/icv\\_vp15\\_u.htm](https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2015/ct/icv/icv_u/icv_vp15_u.htm)
89. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо врегулювання законодавства по визначенню критеріїв та обліку великих платників податків [Електронний ресурс]: Проект Закону України від 6 жовтня 2015 року № 3236. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/JH2HW00I.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JH2HW00I.html)
90. Темпи зростання номінальної та реальної заробітної плати [Електронний ресурс]: Публікація документів Державної Служби Статистики України. – Режим доступу: [https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2005/gdn/tznr/tznr\\_u/tznr\\_u\\_bez.htm](https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2005/gdn/tznr/tznr_u/tznr_u_bez.htm)
91. Індекси реальної заробітної плати за регіонами у 2015 році, у % до відповідного періоду попереднього року [Електронний ресурс]: Публікація документів Державної Служби Статистики України. – Режим доступу: [https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2015/gdn/izp/izp\\_u/izppr2015\\_u.html](https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2015/gdn/izp/izp_u/izppr2015_u.html)
92. Про затвердження Реєстру великих платників податків на 2015 рік [Електронний ресурс]: Наказ Державної фіскальної служби України від 26 вересня 2014 року № 145. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/63324.html>
93. Про затвердження Реєстру великих платників податків на 2016 рік [Електронний ресурс]: Наказ Державної фіскальної служби України від 8 вересня 2015 року № 681. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63924.html>

94. Індекси цін виробників промислової продукції у 2005-2015 роках (до відповідного періоду попереднього року) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
95. Про Державний бюджет України на 2011 рік [Електронний ресурс]: Закон України 23 грудня 2010 року № 2857-VI. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2857-17>
96. Прожитковий мінімум у 2012, 2013, 2014, 2015 роках [Електронний ресурс]: Західна Консалтингова Група. – Режим доступу: <http://www.zkg.ua/prozhytkovuj-minimum-u-2012-2013-2014-2015-rokah/>
97. Лист про наміри (щодо економічної та фінансової політики) [Електронний ресурс]: Лист Президента України від 18 серпня 2014 року № n0360500-14. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/n0360500-14>
98. У Центральному офісі відбулись зустрічі з експертом Казначейства США щодо податкового супроводження особливо заможних фізичних осіб [Електронний ресурс]: Міжрегіональне головне управління ДФС - Центральний офіс з обслуговування великих платників. Офіційний портал. – Режим доступу: <http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/203019.html>
99. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо запровадження обслуговування заможних фізичних осіб) [Електронний ресурс]: Проект Закону України від 22 червня 2015 року. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/NT1504.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT1504.html)
100. Котіна Г. Оподаткування фізичних осіб з високим рівнем доходів на засадах фіскального партнерства / Г. Котіна, А. Славкова, М. Степура // Економіст. – 2012. – № 7. – С. 35-39. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/econ\\_2012\\_7\\_9.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/econ_2012_7_9.pdf)
101. Гринів І. З. Аналіз критеріїв відбору великих платників податків України для здійснення документальних перевірок / І. З. Гринів // Вісник Криворізького національного університету. – 2013 р. – Вип. 34. – Режим доступу: <http://knu.edu.ua/Files/V34/76.pdf>

102. Соловійова Л. О. Державний податковий менеджмент великих платників податків в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.08 / Л.О.Соловійова; Національний ун-т держ. податкової служби України. - Ірпінь, 2009. - 19 с.
103. Тімарцев О. Ю. Інтегрований образ великих платників податків України [Електронний ресурс] / О. Ю. Тімарцев // Торгівля і ринок України. – 2010. – Вип. 30. Т.2. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Tiru/2010\\_30\\_2/Timarcev.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Tiru/2010_30_2/Timarcev.pdf)
104. Панчук Л. В. Транснаціональні корпорації: соціально-економічна сутність / Л. В. Панчук // Формування ринкової економіки: зб. наук. праць. – Спец. вип. : у 2 ч. / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана» ; відп. ред. О. О. Беляєв. – 2011. – Ч. 2. – Вип. – 26. – С. 51–58.
105. Report on International Best Practices in VAT Administration. Commercial Taxes Mission Mode Program / Department of Revenue. Ministry of Finance. Government of India. – 2006. – 75 p.
106. Forum on Tax Administration: Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries / Comparative Information Series (2010). – 2011. – 291 p.
107. Нікітішин А. О. Адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи / А. О. Нікітішин // Фінанси України. – 2010. - № 1. – С. 38-45.
108. Гой В. Роль великих платників податків у наповненні державного бюджету України / В. Гой, Л. Шестак // Підприємництво, господарство і право. – 2009. - № 10. – С. 208-211.
109. Kamrul Hoque Maruf Efficiency in Tax Administration: A Case Study of Large Taxpayer Unit in Bangladesh / Kamrul Hoque Maruf // The Cost and Management. – January-February, 2010. – P. 13-17.
110. Андрущенко В. Л. Ризики – сигнали тривоги в оподаткуванні / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак // Науковий вісник Національного університету ДПС України. Сер.: Економіка, право. – 2010. – № 2(49). – С. 74-83.



111. Forum on Tax Administration Compliance Management of Large Business Tax Group / Guidance Note. Experiences and Practices of Eight OECD Countries. – 2009. – 76 р.
112. Саврас І. З. Велике підприємництво в умовах ринкової трансформації економіки України : автореф. дис. канд. екон. наук: 08.01.01 / Саврас Ірина Зіновіївна ; Львівський національний ун-т ім. Івана Франка. - Л., 2004. - 20 с.
113. Сущенко О. М. Сервіс великих платників податків у Австрії [Електронний ресурс] / О. М. Сущенко, А. В. Пислиця // Ефективна економіка. – 2015. - № 10. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4439>
114. Сущенко О. М. Фіскальна роль та сервіс великих платників податків Італії [Електронний ресурс] / О. М. Сущенко, А. В. Пислиця // Економічний форум. – 2015. - № 4. – С. 403-411.
115. Baer K. Improving Large Taxpayers' Compliance: A Review of Country Experience // By a Staff Team Led by Katherine Baer. – International Monetary Fund, 2002. – 64 р.
116. Становлення та модернізація Державної податкової служби України [Електронний ресурс] / Офіційний портал Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/stanovlennya-ta-modernizatsi/>
117. Спеціалізованій державній податковій інспекції по роботі з великими платниками податків у м. Запоріжжі – 8 років [Електронний ресурс]: СДПІ по роботі з ВПП у м. Запоріжжі. – Режим доступу: <http://archive.org.ua/archive/2009-04-24/zpنالog.gov.ua/?page=26>
118. Про затвердження Положення про Державну податкову адміністрацію України [Електронний ресурс] : Указ Президента України від 13 липня 2000 року № 886/2000. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/886/2000>
119. Концепція вдосконалення організаційної структури державної податкової служби України [Електронний ресурс]: Департамент розвитку та модернізації Державної податкової служби. – Режим доступу: [http://tc.nusta.com.ua/Kursi\\_2013/8\\_SQL/sqldk/01/temu/Nakaz/24c.htm](http://tc.nusta.com.ua/Kursi_2013/8_SQL/sqldk/01/temu/Nakaz/24c.htm)

120. Угода про позику (Проект «Модернізація Державної податкової служби України – 1») між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку [Електронний ресурс]: Угода від 04 вересня 2003 року № 4698-UA. – Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996\\_042/print1449169336132453](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996_042/print1449169336132453)

121. Про утворення Центрального офісу з обслуговування великих платників податків [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 18 січня 2012 року № 42. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/42-2012-%D0%BF>

122. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади [Електронний ресурс] : Указ Президента України від 9 грудня 2010 р. № 1085/2010. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1085/2010/ed20101209>

123. Про реорганізацію деяких територіальних органів Державної податкової служби [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету міністрів України від 29 серпня 2012 р. № 799. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/799-2012-%D0%BF>

124. Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету міністрів України від 6 серпня 2014 року № 311. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/311-2014-%D0%BF>

125. Структура Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників [Електронний ресурс] / Офіційний портал Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://officevp.sfs.gov.ua/data/files/52407.pdf>

126. Положення про Міжрегіональне Головне управління ДФС – Центральний офіс з обслуговування великих платників [Електронний ресурс]: затв. наказом ДФС України від 08.2014 року. – Режим доступу: <http://officevp.sfs.gov.ua/data/files/52378.PDF>

127. Організаційна структура Спеціалізованої державної податкової інспекції з обслуговування великих платників податків у м. Львові Міжрегіонального головного управління ДФС [Електронний ресурс]: Територіальні органи ДФС у

Львівській області. Офіційний портал. – Режим доступу: <http://lv.sfs.gov.ua/okremi-storinki/struktura/67020.html>

128. Махиніч Ю. С. Правове забезпечення взаємодії контролюючих органів у сфері оподаткування з великими платниками податків : дис. канд. юр. наук : 12.00.07 / Махиніч Юрій Сергійович – Ірпінь, 2015. – 229 с.

129. Економічні реформи передбачають переведення великих платників до спеціалізованих інспекцій [Електронний ресурс] : Лист Державної податкової адміністрації у м. Києві від 15 листопада 2011 р. – Режим доступу: <http://www.apteka.ua/article/106121>

130. Нереалізовані можливості спеціалізованих податкових інспекцій [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Рахункової плати України. – 2011. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16737518;jsessionid=9C5D7192DC7DAD3271C9BF8DEFC7F4EA>

131. Україна – Меморандум про економічну та фінансову політику. Розвиток ситуації за останній період та подальший прогноз [Електронний ресурс]: Офіційне інтернет-представництво Національного банку України. – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua/control/uk/index>

132. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи [Електронний ресурс]: Закон України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/71-19/paran208#n208>

133. Smith, Adam. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Edited by S. M. Soares. MetaLibri Digital Library, 29th May 2007. – 754 p.

134. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні [Електронний ресурс]: Розпорядження Кабінету міністрів України від 1 квітня 2014 року № 333-р. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80>

135. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України, Кодекс від 8 липня 2010 року № 2456-VI. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
136. Презентовано проект реформи Державної фіскальної служби [Електронний ресурс]: Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article/bottom?art\\_id=419823&cat\\_id=406607](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article/bottom?art_id=419823&cat_id=406607)
137. Основні етапи реформування Державної фіскальної служби [Електронний ресурс]: Офіційний портал Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/215584.html>
138. Концепція реформування Центрального офісу з обслуговування великих платників [Електронний ресурс]: Офіційний портал Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: [sfs.gov.ua/data/material/000/160/222376/Prezentats\\_ua\\_TSO.ppsx](http://sfs.gov.ua/data/material/000/160/222376/Prezentats_ua_TSO.ppsx)
139. АППУ вважає недостатніми ініціативи ДФС щодо Концепції реформування Центрального офісу з обслуговування великих платників [Електронний ресурс]: Асоціація платників податків України. – Режим доступу: <http://www.appu.org.ua/news/--04074/>
140. Ватаманюк О. С. Сутність, значення та взаємозв'язок елементів податкового адміністрування / О. С. Ватаманюк // Вісник Хмельницького національного університету. – 2014. - № 1 (208). - С.120–125.
141. Ватаманюк О. С. Типові моделі функціонування податкових органів: порівняльний аспект / О. С. Ватаманюк // Економіка. Управління. Інновації. - 2014. - № 1. - Режим доступу : [nbuv.gov.ua/j-pdf/eui\\_2014\\_1\\_20.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2014_1_20.pdf)
142. Славкова А. А. Адміністрування податків і сервіс платників: відмінності та взаємозв'язок /А. А. Славкова, О. С. Ватаманюк // Економічний форум. - 2016. - № 1. – С. 328-335.
143. Фінансові відносини в умовах розвитку ринкової економіки: монографія / ЧТЕІ КНТЕУ. – Чернівці: «Місто», 2014. – 208 с.

144. Понад 35,7 млрд. грн. з початку року сплатили до бюджету великі платники податків [Електронний ресурс] / СДПІ з ОВП у м. Запоріжжі Міжрегіонального головного управління ДФС. – Режим доступу: <http://archive.org.ua/archive/2009-06-14/zpنالog.gov.ua/?page=34>
145. Про затвердження Реєстру великих платників податків на 2010 рік [Електронний ресурс] : Наказ Державної податкової адміністрації від 31 березня 2010 року № 209. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/DPA0145.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DPA0145.html)
146. Про затвердження Реєстру великих платників податків на 2011 рік [Електронний ресурс]: Наказ Державної податкової адміністрації України від 24 грудня 2010 року № 1005. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/DPA0601.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DPA0601.html)
147. Про затвердження Реєстру великих платників податків на 2012 рік [Електронний ресурс]: Наказ Державної податкової служби України від 14.09.2011 № 4. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/53574.html>
148. Реєстр великих платників податків на 2013 рік [Електронний ресурс] / Офіційний портал Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/reestri/70050.html>
149. Про затвердження Реєстру великих платників податків на 2014 рік [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 7 жовтня 2013 року № 543. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MDS00266.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MDS00266.html)
150. Статистичний щорічник України за 2011 рік / Державна служба статистики України ; за ред. Осауленка О. Г.; відповід. за випуск О. Е. Остапчук. – К. : ТОВ «Август Трейд», 2012. – 559 с.
151. Статистичний щорічник України за 2012 рік / Державна служба статистики України ; за ред. Осауленка О. Г.; відповід. за випуск О. Е. Остапчук. – К. : ТОВ «Август Трейд», 2013. – 552 с.

152. Кількість підприємств за їх розмірами за видами економічної діяльності у 2013 році [Електронний ресурс] / Публікація документів державної служби статистики України. – Режим доступу: [http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2013/fin/kp\\_ed/kp\\_ed\\_u/kp\\_ed\\_u\\_2013.htm](http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2013/fin/kp_ed/kp_ed_u/kp_ed_u_2013.htm);
153. Кількість підприємств за їх розмірами за видами економічної діяльності у 2014 році [Електронний ресурс]/ Публікація документів державної служби статистики України. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/kp\\_ed/kp\\_ed\\_u/kp\\_ed\\_u\\_2014.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/kp_ed/kp_ed_u/kp_ed_u_2014.htm)
154. Обсяги реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств за їх розмірами за видами економічної діяльності у 2013 році [Електронний ресурс]: Публікація документів Державної Служби Статистики України. – Режим доступу: [http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2013/fin/kp\\_ed/kp\\_ed\\_u/orp\\_ed\\_u\\_2013.htm](http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2013/fin/kp_ed/kp_ed_u/orp_ed_u_2013.htm)
155. 200 найбільших компаній України [Електронний ресурс]/ Insider. – Режим доступу: <http://www.theinsider.ua/rus/business/53a95148c3508/>
156. 200 найбільших компаній України 2014 року [Електронний ресурс]/ Укррудпром. – Режим доступу: [http://www.ukrrudprom.com/digest/200\\_nayblshih\\_kompany\\_Ukrani\\_2014\\_roku.html](http://www.ukrrudprom.com/digest/200_nayblshih_kompany_Ukrani_2014_roku.html)
157. Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств за їх розмірами за видами економічної діяльності у 2014 році [Електронний ресурс]/ Публікація документів Державної Служби Статистики України. – Режим доступу: [https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2013/fin/kp\\_ed/kp\\_ed\\_u/orp\\_ed\\_u\\_2014.htm](https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2013/fin/kp_ed/kp_ed_u/orp_ed_u_2014.htm)
158. Діяльність податкової служби України за 2004 рік: Статистичний збірник. – К., 2005. – 185 с.
159. Діяльність податкової служби України за 2005 рік: Статистичний збірник. – К., 2006. – 126 с.
160. Діяльність державної податкової служби України за 2006 рік: Розділ II статистичного бюлетеня «Інформаційно-довідковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України». – К., 2007. – 89 с.

161. Діяльність державної податкової служби України за 2007 рік: Розділ II статистичного бюлетеня «Інформаційно-довідковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України». – К., 2008. – 86 с.
162. Діяльність державної податкової служби України за 2008 рік: Розділ II статистичного бюлетеня «Інформаційно-довідковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України». – К., 2009. – 77 с.
163. Діяльність державної податкової служби України за 2009 рік: Розділ II статистичного бюлетеня «Інформаційно-довідковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України». – К., 2010. – 67 с.
164. Шевченко В. Вплив зовнішніх шоків на транзитивні економіки в умовах міжнародної фінансової кризи / В. Шевченко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2012. – № 139. – С. 58-61.
165. Річний звіт Національного банку України за 2008 рік [Електронний ресурс] / Офіційне інтернет-представництво Національного банку України. – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=66437>
166. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2013 рік / [Зубенко В. В., Самчинська І. В., Рудик А. Ю. та ін.] ; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. – К., 2014. – 80 с.
167. Річний звіт Національного банку України за 2013 рік [Електронний ресурс] / Офіційне інтернет-представництво Національного банку України. – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=8253030>
168. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2014 рік / [Зубенко В. В., Самчинська І. В., Рудик А. Ю. та ін.] ; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. - К., 2015. - 77 с.
169. Соціально-економічний розвиток України за 2015 рік [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
170. Соціально-економічний розвиток України за 2010 рік [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

171. Антипенко Є. Ю. Аналіз теоретичних аспектів ділової активності підприємства та існуючих підходів до її оцінювання / Є. Ю. Антипенко, С. М. Ногіна, Ю. С. Піддубна // Сталий розвиток економіки. – 2013. - № 3 (20). – С. 76-80.
172. Щербань О. Д. Визначення інвестиційної активності українських підприємств / О. Д. Щербань // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. - 2014. – № 2. – С. 160-165.
173. Кравченко О. В. Оцінка інвестиційної активності промислових підприємств в Україні [Електронний ресурс] / О. В. Кравченко // Ефективна економіка. – 2014. - № 8. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3269>
174. Статистичні матеріали до звіту про виконання Державного бюджету за 2004 рік [Електронний ресурс] / Моніторинг виконання Державного бюджету України. – Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=52993&cat\\_id=53560](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=52993&cat_id=53560)
175. Інформація Міністерства фінансів України щодо виконання державного бюджету у 2005 році [Електронний ресурс] / Моніторинг виконання Державного бюджету України. – Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=60113&cat\\_id=60112](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=60113&cat_id=60112)
176. Інформація Міністерства фінансів України щодо виконання Державного бюджету України у 2006 році (за оперативною інформацією) [Електронний ресурс] / Моніторинг виконання Державного бюджету України. – Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=69041&cat\\_id=69040](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=69041&cat_id=69040)
177. Річний звіт про виконання Державного бюджету за 2007 рік [Електронний ресурс] / Звітність про виконання бюджетів. – Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147445>
178. Річний звіт про виконання Державного бюджету за 2008 рік [Електронний ресурс] / Звітність про виконання бюджетів. – Офіційний веб-сайт Державної



- казначейської служби України. – Режим доступу:  
<http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147438>
179. Річний звіт про виконання Державного бюджету за 2009 рік [Електронний ресурс] / Звітність про виконання бюджетів. – Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу:  
<http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147439>
180. Річний звіт про виконання Державного бюджету за 2010 рік [Електронний ресурс] / Звітність про виконання бюджетів. – Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу:  
<http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147440>
181. Річний звіт про виконання Державного бюджету за 2011 рік [Електронний ресурс] / Звітність про виконання бюджетів. – Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу:  
<http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>
182. Річний звіт про виконання Державного бюджету за 2012 рік [Електронний ресурс] / Звітність про виконання бюджетів. – Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу:  
<http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=166315>
183. Річний звіт про виконання Державного бюджету за 2013 рік [Електронний ресурс] / Звітність про виконання бюджетів. – Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу:  
<http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=187793>
184. Річний звіт про виконання Державного бюджету за 2014 рік [Електронний ресурс] / Звітність про виконання бюджетів. – Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу:  
<http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=217965>
185. Бюджет України 2013. Статистичний збірник. Київ-2014. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу:  
[http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=51703](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=51703)

186. Бюджет України 2014. Статистичний збірник. Київ-2015. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/statystychnyi-zbirnyk-ministerstva-finansivukrainy-biudzheta--?category=bjudzheta&subcategory=budget-2014>
187. Бюджетоформуюча роль великих платників податків [Електронний ресурс] / Офіційний портал Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/aparata/20-koordinatsiyno-monitoringoviya-depa/povidomlennya/povidomlennya/print-118819.html>
188. Діяльність державної податкової служби України за 2011 рік: Розділ II статистичного бюлетеня «Інформаційно-довідковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України». – К., 2012. – 53 с.
189. Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету за 2009 рік / [Щербина І. Ф., Рудик А. Ю., Зубенко В. В., Самчинська І. В.] ; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи», USAID. – К.: 2009. – 136 с.
190. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2011 рік [Електронний ресурс] : Рахункова палата України. – Київ, 2012. – Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16740923/Buletен\\_vykon\\_budg\\_2011.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16740923/Buletен_vykon_budg_2011.pdf)
191. Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2013 році: Щорічне Послання Президента України до Верховної Ради України. – К.: НІСД, 2013. – 576 с.
192. Кількість підприємств за їх розмірами за видами економічної діяльності у 2012 році [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
193. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2014 рік [Електронний ресурс]: Рахункова палата України. – Київ, 2015. – Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16745880/Bulet\\_vykon\\_DBU\\_2014.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16745880/Bulet_vykon_DBU_2014.pdf)
194. Бюджетний літопис: 4 квартал 2014 року [Електронний ресурс] / Проект «Популярна економіка: ціна держави». – 2014. - № 30. – Режим доступу: <http://cost.ua/files/budget-chronicles-4th-quarter-2014.pdf>

195. Звіт про результати перевірки Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників в частині планування та дієвості контролю за повнотою нарахування і своєчасністю сплати податкових надходжень до державного бюджету / Рахункова палата України. – Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16747007/Zvit\\_6-5.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16747007/Zvit_6-5.pdf)
196. Доходи Державного бюджету [Електронний ресурс] / Офіційне інтернет-представництво Національного банку України. – Режим доступу: [http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=23487024&cat\\_id=57896](http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=23487024&cat_id=57896)
197. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за січень-березень 2015 року / [Зубенко В. В., Самчинська І. В., Рудик А. Ю. та ін.] ; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», УЗАЮ. - К., 2015. -72 с.
198. Офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період) [Електронний ресурс] / Офіційне інтернет-представництво Національного банку України. – Режим доступу: [www.bank.gov.ua/files/Exchange\\_r.xls](http://www.bank.gov.ua/files/Exchange_r.xls)
199. Індeksi споживчих цін у 1993-2015 рр. (до відповідного періоду попереднього року) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
200. Інформація про обсяги відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету [Електронний ресурс] / Офіційний портал Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-vidshkoduvannya-pdchv/informatsiya-pro-obsyagi-vidshkoduvannya/229474.html>
201. Пояснювальна записка до звіту про виконання Державного бюджету України за 2012 рік [Електронний ресурс] / Офіційний веб-портал Верховної ради України. – Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=46389](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=46389)
202. Обсяги експорту-імпорту товарів за регіонами України за 2011 рік [Електронний ресурс] / Публікація документів державної служби статистики України. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2011/zd/oet/oet\\_u/oet1211\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2011/zd/oet/oet_u/oet1211_u.htm)

203. Обсяги експорту-імпорту товарів за регіонами України за 2012 рік [Електронний ресурс] / Публікація документів державної служби статистики України. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2012/zd/oet/oet\\_u/oet1212\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2012/zd/oet/oet_u/oet1212_u.htm)
204. Обсяги експорту-імпорту товарів за регіонами України за 2013 рік [Електронний ресурс] / Публікація документів державної служби статистики України. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/zd/oet/oet\\_u/oet1213\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/zd/oet/oet_u/oet1213_u.htm)
205. Обсяги експорту-імпорту товарів за регіонами України за 2014 рік [Електронний ресурс] / Публікація документів державної служби статистики України. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2014/zd/oet/oet\\_u/oet1314\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2014/zd/oet/oet_u/oet1314_u.htm)
206. Обсяги експорту-імпорту товарів за регіонами України за січень-жовтень 2015 року [Електронний ресурс] / Публікація документів державної служби статистики України. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2015/zd/oet/oet\\_u/oet1015\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2015/zd/oet/oet_u/oet1015_u.htm)
207. Кількість підприємств за їх розмірами за регіонами у 2010 році [Електронний ресурс]/ Публікація документів Державної Служби Статистики України. – Режим доступу: [http://ukrstat.org/operativ/operativ2012/fin/kp\\_reg/kp\\_reg\\_u/kp\\_reg\\_u\\_2010.htm](http://ukrstat.org/operativ/operativ2012/fin/kp_reg/kp_reg_u/kp_reg_u_2010.htm)
208. Кількість підприємств за їх розмірами за регіонами у 2014 році [Електронний ресурс]/ Публікація документів Державної Служби Статистики України. – Режим доступу: [http://ukrstat.org/operativ/operativ2013/fin/kp\\_reg/kp\\_reg\\_u/kp\\_reg\\_u\\_2014.htm](http://ukrstat.org/operativ/operativ2013/fin/kp_reg/kp_reg_u/kp_reg_u_2014.htm)
209. Калачова Г. Рейтинг налогоплательщиков Украины [Електронний ресурс] / Г. Калачова // Економічна правда. – 2015. – Режим доступу: [http://www.epravda.com.ua/cdn/cd1/top\\_100\\_reiting\\_platnykiv\\_podatkiv/](http://www.epravda.com.ua/cdn/cd1/top_100_reiting_platnykiv_podatkiv/)
210. Обсяг реалізованої промислової продукції за регіонами за січень-листопад 2015 року [Електронний ресурс]/ Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

211. Обсяг реалізованої промислової продукції за регіонами за 2012 рік (уточнені дані) [Електронний ресурс]/ Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
212. Обсяг реалізованої промислової продукції за регіонами за 2014 рік (уточнені дані) [Електронний ресурс]/ Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
213. Соціально-економічне становище Донецької області за 2014 рік [Електронний ресурс]/ Сайт Головного управління статистики у Донецькій області. - Режим доступу: <http://www.donetskstat.gov.ua/region/ek.php?dn=1214>
214. Про переміщення та закінчення простою [Електронний ресурс]: Наказ Державної фіскальної служби України від 7 листопада 2014 року № 256. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63689.html>
215. Махиніч Ю. С. Проблеми адміністративно-правового регулювання податкової політики щодо обслуговування великих платників податків у зоні проведення антитерористичної операції та на тимчасово окупованій території України / Ю. С. Махиніч // Фінансове право. – 2014. – № 4 (30). – С. 54-57.
216. Ткач К. М. Становлення та розвиток системи міжбюджетних трансфертів в Україні : дис. канд. ек. наук : 08.00.08 / Ткач Ксенія Михайлівна – Тернопіль, 2014. – 256 с.
217. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2015 рік [Електронний ресурс] / Звітність про виконання бюджетів. – Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>
218. Висновки щодо виконання Державного бюджету за 2005 рік [Електронний ресурс]/ Рахункова палата України. – Київ, 2006. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/651008;jsessionid=8C84C32060C17E46188D7D78A1CFA079>

219. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2006 рік [Електронний ресурс]/ Рахункова палата України. – Київ, 2007. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/883551>
220. Щодо податкового боргу у 2014 році [Електронний ресурс] / Офіційний портал Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/media-tsent/novini/177334.html>
221. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2010 рік [Електронний ресурс] : Рахункова палата України. – Київ, 2011. – Режим доступу: [www.ac-rada.gov.ua/img/files/Bulet\\_vykonan\\_DBU\\_2010.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/img/files/Bulet_vykonan_DBU_2010.pdf)
222. Угрин В. В. Комплексна оцінка дисбалансів податкового боргу в Україні [Електронний ресурс] / В. В. Угрин // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – 2014. - № 11. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3554>
223. Динаміка податкового боргу [Електронний ресурс] / Офіційний портал Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borg/194181.html>
224. Офіційне повідомлення ДФС України щодо реструктуризації боргу ПАТ «Укрнафта» [Електронний ресурс] / Офіційний портал Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/media-tsent/novini/211157.html>
225. Міністерство фінансів зробило перший крок для вирішення проблеми переplat з податку на прибуток [Електронний ресурс] / Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. – Режим доступу: [http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art\\_id=248354920](http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=248354920)
226. Михальчук Н. М. Податковий борг як загроза фінансовій безпеці держави : дис. канд. ек. наук : 21.04.01 / Михальчук Надія Михайлівна – Тернопіль, 2015. – 257 с.
227. Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності за 2011 рік [Електронний ресурс] / Головне управління статистики у Луганській області. – Режим доступу: [http://www.lg.ukrstat.gov.ua/sinf/finans/finans1012\\_1.php.htm](http://www.lg.ukrstat.gov.ua/sinf/finans/finans1012_1.php.htm)

228. Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності за 2012 рік [Електронний ресурс] / Головне управління статистики у Луганській області. – Режим доступу: [http://www.lg.ukrstat.gov.ua/sinf/finans/finans1013\\_1.php.htm](http://www.lg.ukrstat.gov.ua/sinf/finans/finans1013_1.php.htm)
229. Звіт ГУ Міндоходів у Луганській області про виконання Плану основних питань економічної і контрольної роботи ДПС у Луганській області на 2013 рік [Електронний ресурс] / Режим доступу: [lg.sfs.gov.ua/data/material/000/085/131880/Lugansk\\_otchet\\_2013.doc](http://lg.sfs.gov.ua/data/material/000/085/131880/Lugansk_otchet_2013.doc)
230. Критичні зауваження, що унеможливають платникам податків відчувати високу податкову культуру ДФС України [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Асоціації платників податків України. – Режим доступу: <http://www.appu.org.ua/news/--03850/>
231. Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції [Електронний ресурс] : Закон України від 02 вересня 2014 року № 1669-VII. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1669-18>
232. Звіт Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників про виконання Плану роботи на 2015 рік [Електронний ресурс] / Міжрегіональне головне управління ДФС – Центральний офіс з обслуговування великих платників. Офіційний портал. – Режим доступу: <http://officevp.sfs.gov.ua/diialnist/zabezpechennya-nadhodjen/244548.html>
233. Калачова Г. Голова офісу ДФС по роботі з великими платниками податків Ігор Процай: деолігархізація до зупинки заводів має мало відношення [Електронний ресурс] / Г. Калачова // Економічна правда. – 2015. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/2015/09/15/559695/>
234. Звіт Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників про виконання Плану роботи на 2014 рік [Електронний ресурс] / Міжрегіональне головне управління ДФС – Центральний офіс з обслуговування великих платників. Офіційний портал. – Режим доступу: <http://officevp.sfs.gov.ua/diialnist/zabezpechennya-nadhodjen/>

235. Щодо проблем адміністрування податків [Електронний ресурс]: Лист Державної податкової адміністрації України від 15 червня 2011 року № 585/3/31-0011. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/2362-585.html>
236. Порядок проведення експерименту із запровадження горизонтального моніторингу [Електронний ресурс] : Проект постанови Кабінету міністрів України. – 2012. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/2012-rik/62192.html>
237. Горизонтальний моніторинг як новий сервіс для сумлінних платників податків [Електронний ресурс] /Офіційний портал Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: [http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia\\_/2012\\_povidomlenia-modernizatsia/59282.html](http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2012_povidomlenia-modernizatsia/59282.html)
238. Теремецький В. І. Горизонтальний моніторинг – новий метод здійснення податкового контролю [Електронний ресурс] : Форум права. – 2012. - № 1. – С. 953-961. – Режим доступу: [https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0CCIQFjAB&url=http%3A%2F%2Ffirbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Ffirbis\\_nbuv%2Fcgiiirbis\\_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD%3D1%26Image\\_file\\_name%3DPDF%2FFP\\_index.htm\\_2012\\_1\\_151.pdf&ei=rxqUVdraIouosAGEhq4DQ&usg=AFQjCNFRtmRaNS1c7gFibrvDw7CjIfb1TA&sig2=uxfdDo-qXAJZ-JEuOjvHug](https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0CCIQFjAB&url=http%3A%2F%2Ffirbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Ffirbis_nbuv%2Fcgiiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2FFP_index.htm_2012_1_151.pdf&ei=rxqUVdraIouosAGEhq4DQ&usg=AFQjCNFRtmRaNS1c7gFibrvDw7CjIfb1TA&sig2=uxfdDo-qXAJZ-JEuOjvHug)
239. Загальна інформація щодо проведених перевірок та їх результатів [Електронний ресурс] / Сайт ТОВ СП «Нібулон». – Режим доступу: <http://www.nibulon.com/data/kontrolni-perevirki/zagalna-informaciya-schodo-provedenix-perevirok-ta-ix-rezultativ.html>
240. Контрольні перевірки господарської діяльності. 2012 рік [Електронний ресурс] / Сайт ТОВ СП «Нібулон». – Режим доступу: <http://www.nibulon.com/data/kontrolni-perevirki/kontrolni-perevirki-gospodarskoi-diyalnosti-2012-rik.html>



241. Контрольні перевірки господарської діяльності. 2015 рік [Електронний ресурс] / Сайт ТОВ СП «Нібулон». – Режим доступу: <http://www.nibulon.com/data/kontrolni-perevirki/kontrolni-perevirki-gospodarskoi-diyalnosti-2015-rik.html>
242. Горизонтальний моніторинг: експеримент незабаром перетвориться на постійний сервіс [Електронний ресурс]/ Офіційний портал Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://dp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/82421.html>
243. Ватаманюк О. С. Великі платники податків: природа економічної діяльності та перспективи розвитку / О. С. Ватаманюк // Бізнес Інформ. – 2014. - № 11 (442). - С. 252-257.
244. Ватаманюк О. С. Методика та прагматизм розрахунку податкового навантаження на великих платників податків України / О. С. Ватаманюк // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – 2014. – Випуск 9-1. – С. 160-164.
245. Ватаманюк О. С. Специфіка податкового обслуговування великих платників податків в Україні / О. С. Ватаманюк // Управління розвитком. – 2015. – № 3 (181). – С. 19-24.
246. OECD (2013), Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing. – 379 p.
247. Key Financial Secrecy Indicator 8: Efficiency of Tax Administration [Electronic resource] / Financial Secrecy Index. – Access mode: <http://financialsecrecyindex.com/PDF/8-Efficiency-Tax-Administration.pdf>
248. Annual Compliance Arrangements with Large Corporate Taxpayers [Electronic resource] / The Auditor-General ANAO Report. Performance Audit. – 2014-2015. - № 5. – 104 p. – Access mode: [http://www.anao.gov.au/~media/Files/Audit%20Reports/2014%202015/Report%205/AuditReport\\_2014-2015\\_5.pdf](http://www.anao.gov.au/~media/Files/Audit%20Reports/2014%202015/Report%205/AuditReport_2014-2015_5.pdf)
249. How we identify wealthy individuals and their businesses [Electronic resource] / Australian Taxation Office. – Access mode: [www.ato.gov.au/General/Building-confidence/Private-owned-and-wealthy-groups/About-private-owned-and-wealthy-](http://www.ato.gov.au/General/Building-confidence/Private-owned-and-wealthy-groups/About-private-owned-and-wealthy-)

groups/How-we-identify-wealthy-individuals-and-their-businesses/+&cd=4&hl=uk&ct=clnk&gl=ua

250. A quarter of commercial transactions funded by private investors [Electronic resource]: Knight Frank. – Access mode: <http://www.knightfrank.com.au/news/a-quarter-of-commercial-transactions-funded-by-private-investors-06692.aspx>

251. Managing Compliance of High Wealth Individuals [Electronic resource]/ The Auditor-General Audit Report. - 2013 – 2014. – # 35. – Access mode: [http://www.anao.gov.au/~media/Files/Audit%20Reports/2013%202014/Audit%20Report%2035/AuditReport\\_2013-2014\\_35.pdf](http://www.anao.gov.au/~media/Files/Audit%20Reports/2013%202014/Audit%20Report%2035/AuditReport_2013-2014_35.pdf)

252. HM Revenue and Customs Large Business [Electronic resource]/ HMRC: Access mode: <https://www.gov.uk/guidance/hm-revenue-and-customs-large-business#large-business>

253. Exploring Large Business Tax Strategy Behaviour [Electronic resource]/ HMRC. – 2015. – Access mode: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/444898/HMRC\\_Research\\_Report\\_363\\_-\\_Exploring\\_Large\\_Business\\_Tax\\_Behaviours.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/444898/HMRC_Research_Report_363_-_Exploring_Large_Business_Tax_Behaviours.pdf)

254. The Wealth Report 2015 [Electronic resource] / Knight Frank. - 2015. – Access mode: <http://content.knightfrank.com/research/83/documents/en/wealth-report-2015-2716.pdf>

255. Survey of Agents of High Net Worth Individuals [Electronic resource]/ HMRC. – 2015. – Access mode: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/445867/Research\\_report\\_365\\_Survey\\_of\\_Agents\\_of\\_High\\_Net\\_Worth\\_Individuals.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/445867/Research_report_365_Survey_of_Agents_of_High_Net_Worth_Individuals.pdf)

256. Large Business Panel Survey 2013 [Electronic resource] / HMRC. – 2014. – Access mode: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/318936/report312.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/318936/report312.pdf)

257. Large Business strategy [Electronic resource]/ HMRC: Access mode: <https://www.gov.uk/guidance/large-business-strategy>

258. Large Business Customer Survey [Electronic resource]/ HMRC: Access mode: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/344994/lbcs-full-report.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/344994/lbcs-full-report.pdf)
259. Knott, J. Q&A: The view from HMRC's Large Business Directorate [Electronic resource]/ Tax Journal. – 2015. – Access mode: <http://www.taxjournal.com/tj/articles/qa-view-hmrc-s-large-business-directorate-05112015>
260. Annual report 2012 [Electronic resource] / The Norwegian Tax Administration. – Access mode: <http://www.iota-tax.org/images/stories/documents/annual%20reports/Annual%20Report%202012%20-%20Norway.pdf>
261. Horizontal Monitoring Within the Medium to Very Large Businesses Segment : Guide [Electronic resource] / The Netherlands Tax and Customs Administration. – 2010. - Access mode: [http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal\\_monitoring\\_very\\_large\\_businesses\\_dv4061z1pleng.pdf](http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf)
262. Verbič M. Some Evidence for Implementing an Enhanced Relationship in Slovenia / M. Verbič, M. Čok, D. Šinkovec // Financial Theory and Practice. – 2014. – 38, 1/ - pp. 61-80.
263. Пелех С. Горизонтальний моніторинг – новий сервіс для сумлінних платників податків [Електронний ресурс] / С. Пелех, Т. Демків // Вісник. Офіційне видання Державної фіскальної служби України. – 2012. – № 8. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/623>
264. Supervision Large Business in the Netherlands [Electronic resource]/ Tax and Customs Administration. – Access mode: [http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/supervision\\_large\\_business\\_in\\_netherlands\\_dv4231z1fdeng.pdf](http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/supervision_large_business_in_netherlands_dv4231z1fdeng.pdf)
265. Экономическое моделирование в Microsoft Excel / [Д. Мур, Л. Уэдерфорд, Г. Эппен и др.]. – Москва: Вильямс, 2004. – 1024 с. – (6-изд.).
266. Total tax rate (% of commercial profits) [Electronic resource]: The World Bank. – Access mode:

- [http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS?page=1&order=wbapi\\_data\\_value\\_2011%20wbapi\\_data\\_value%20wbapi\\_data\\_value-first&sort=asc](http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS?page=1&order=wbapi_data_value_2011%20wbapi_data_value%20wbapi_data_value-first&sort=asc)
267. Соціально-економічний розвиток України за 2013 рік [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
268. Фіскальна служба планує цього року відшкодувати бізнесу 100 мільярдів ПДВ [Електронний ресурс] / Уніан. – Режим доступу: <http://economics.unian.ua/finance/1246580-fiskalna-slujba-planue-tsogo-roku-vidshkoduvati-biznesu-100-milyardiv-pdv.html>
269. Впровадження інновацій на промислових підприємствах [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
270. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 2 червня 2015 року № 524. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15>
271. Пояснювальна записка до проекту постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення експерименту із запровадження горизонтального моніторингу» [Електронний ресурс]: Державна податкова служба України. – 2012. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/2012-rik/62192.html>
272. Пилипів В. В. Сучасні форми партнерської взаємодії у сфері оподаткування / В. В. Пилипів, В. І. Тарангул // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2014. – №1. – С. 188–194.
273. Колодка А. В. Імідж організації як економічна категорія: сутність, зміст, основні етапи формування / А. В. Колодка, С. М. Ілляшенко // Прометей. - 2012. – № 2 (38). - С. 164-170.
274. Андрущенко В. Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): [монографія] / В. Л. Андрущенко; Т. В. Тучак. – К.: Алерта, 2013. – 384 с.

275. Ревенко О. В. Маркетингові аспекти управління у податкових органах / О. В. Ревенко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. - № 5. Т. 4. – С. 110-113.
276. Ревенко О. В. Імідж та соціальна відповідальність податкових органів [Електронний ресурс] / О. В. Ревенко, Т. В. Ревенко // Державне будівництво. – 2012. - № 1. – С. 1-14. – Режим доступу: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2012-1/doc/5/04.pdf>
277. Ручкіна В. М. Формування податкової культури в Україні / В. М. Ручкіна // Економіка промисловості. – 2013. - № 1-2 (61-62). – С. 194-200.
278. Швабій К. І. Пріоритети реформування податку на доходи фізичних осіб у сучасних умовах / К. І. Швабій // Збірник наукових праць Ірпінської фінансово-юридичної академії (економіка, право). – 2013. – Вип. 2. – С. 50-54.
279. Revenue Statistics - Comparative tables [Electronic resource]/ OECD. Stat. – Access mode: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>
280. Ватаманюк О. С. Адміністрування великих платників податків в Україні: сучасна практика та напрями вдосконалення / О. С. Ватаманюк // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2015. - № 2 (13). – С. 169-177.
281. Ватаманюк О. С. Детермінанти максимізації податкових платежів великих платників податків в Україні [Електронний ресурс]: Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове видання. – 2015. – Випуск 7. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/7-2015/138.pdf>

## ДОДАТКИ

## Додаток А

Таблиця А.1

**Показники зібраних до Державного бюджету податкових надходжень Спеціалізованими державними податковими інспекціями з обслуговування великих платників у 2005-2015 рр., млн. грн.**

ООВП	Роки										
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
м. Київ	14244,54	18146,52	16227,10	21359,76	25276,85	27026,89	39124,18	56140,85	58007,20	64226,82	97844,84
м. Дніпропетровськ**	1867,97	2266,58	2419,49	4278,08	3336,25	7955,36	14408,27	10353,27	9189,33	11442,33	16519,86
м. Донецьк	2486,57	2167,68	2937,85	5262,80	3411,65	5796,37	9193,91	8973,71	8569,82	6087,99	3440,57
м. Запоріжжя	1638,13	2011,67	1896,18	3537,72	2630,54	2798,19	3239,06	2500,86	2921,48	3284,80	3579,93
м. Луганськ	1129,81	1094,39	1227,91	2573,46	2732,85	2165,01	2605,06	2172,57	2498,21	1580,44	1401,42
м. Львів	X	X	X	X	X	1549,99	2121,28	2651,93	2623,99	2915,97	2889,17
м. Миколаїв	X	X	402,33	1056,45	1320,42	1152,93	1030,33	X	X	X	X
м. Одеса	1192,46	1231,29	1262,10	1953,78	2403,26	2128,48	2941,92	3746,28	3668,96	4004,13	6168,68
м. Сімферополь	X	X	X	X	79,62	648,54	1044,45	X	X	X	X
м. Харків	2449,44	2933,32	3714,79	5074,04	7410,60	8606,00	8727,87	10179,37	10652,32	9809,18	10439,70
Всього по СДПІ по Україні	25008,92	29851,44	30087,74	45096,08	48602,03	59827,77	84436,32	96718,85	98131,30	103351,66	142284,17

Джерело: складено автором на основі джерел [150, с. 20; 151, с. 51; 152, с. 17; 153, с. 17; 154, с. 20; 155, с. 14], а також за даними МГУ ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників та Координаційно-моніторингового департаменту Державної фіскальної служби України

\*\* Показники по даному рядку включають також результати діяльності СДПІ у м. Кривий ріг, що пов'язано із особливостями складання консолідованої звітності у той період органами податкової служби та специфікою проведення аналізу у даній роботі. На різних етапах розвитку економіки України загальне керівництво і збір інформації щодо податкового супроводження великих платників в Україні було покладено на різні установи та підрозділи, серед яких Департамент обслуговування великих платників податків, Центральний офіс з обслуговування великих платників, Відділ аналітичної роботи по великих платниках податків Управління кластерного аналізу Координаційно-моніторингового департаменту Міністерства доходів і зборів. Таким чином, комбінація для проведення аналітичної роботи даних, одержаних із різних джерел, зумовила необхідність розрахунку єдиного показника для Дніпропетровської області, що включає дані СДПІ у м. Дніпропетровськ та галузевої СДПІ ГМК у м. Кривий Ріг.

**Приріст податкових надходжень, зібраних Спеціалізованими державними податковими інспекціями з  
обслуговування великих платників за 2006-2015 рр., %**

ООВП	Роки									
	2006/ 2005	2007/ 2006	2008/ 2007	2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011	2013/ 2012	2014/ 2013	2015/ 2014
м. Київ	27,39	-10,58	31,63	18,34	6,92	44,76	43,49	3,32	10,72	52,34
м. Дніпропетровськ	21,34	6,75	76,82	-22,02	138,45	81,11	-28,14	-11,24	24,52	44,38
м. Донецьк	-12,82	35,53	79,14	-35,17	69,90	58,61	-2,40	-4,50	-28,96	-43,49
м. Запоріжжя	22,80	-5,74	86,57	-25,64	6,37	15,76	-22,79	16,82	12,44	8,98
м. Луганськ	-3,14	12,20	109,58	6,19	-20,78	20,33	-16,60	14,99	-36,74	-11,33
м. Львів	X	X	X	X	X	36,86	25,02	-1,05	11,13	-0,92
м. Миколаїв	X	X	162,59	24,99	-12,68	-10,63	X	X	X	X
м. Одеса	3,26	2,50	54,80	23,01	-11,43	38,22	27,34	-2,06	9,14	54,06
м. Сімферополь	X	X	X	X	714,52	61,05	X	X	X	X
м. Харків	19,75	26,64	36,59	46,05	16,13	1,42	16,63	4,65	-7,92	6,43
Всього по СДПІ по Україні	19,36	0,79	49,88	7,77	23,10	41,13	14,55	1,46	5,32	37,67

Джерело: розраховано автором на основі даних таблиці А.1 додатку А

**Питома вага податкових надходжень, зібраних СДП, у загальній сумі збору податків по ООВП в Україні  
за 2005-2015 рр., %**

ООВП	Роки										
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
м. Київ	56,96	60,79	53,93	47,36	52,01	45,17	46,34	58,05	59,11	62,14	68,77
м. Дніпропетровськ	7,47	7,59	8,04	9,49	6,86	13,30	17,06	10,70	9,36	11,07	11,61
м. Донецьк	9,94	7,26	9,76	11,67	7,02	9,69	10,89	9,28	8,73	5,89	2,42
м. Запоріжжя	6,55	6,74	6,30	7,84	5,41	4,68	3,84	2,59	2,98	3,18	2,52
м. Луганськ	4,52	3,67	4,08	5,71	5,62	3,62	3,09	2,25	2,55	1,53	0,98
м. Львів	X	X	X	X	X	2,59	2,51	2,74	2,67	2,82	2,03
м. Миколаїв	X	X	1,34	2,34	2,72	1,93	1,22	X	X	X	X
м. Одеса	4,77	4,12	4,19	4,33	4,94	3,56	3,48	3,87	3,74	3,87	4,34
м. Сімферополь	X	X	X	X	0,16	1,08	1,24	X	X	X	X
м. Харків	9,79	9,83	12,35	11,25	15,25	14,38	10,34	10,52	10,86	9,49	7,34
Всього по СДП по Україні	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Джерело: розраховано автором на основі даних таблиці А.1 додатку А



## Додаток Б

**Динаміка часток сум податків, зібраних СДПІ, у загальному обсязі податкових надходжень та доходів  
Державного бюджету**

Показники	Роки										
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Зібрано податкових платежів СДПІ, млн. грн.	25008,9	29851,4	30087,7	45096,1	48602,0	59827,77	84436,32	96718,85	98131,30	103351,66	142284,17
Доходи Державного бюджету, млн. грн.	105191,9	132543,0	165942,1	231686,3	209700,3	240615,2	314572,5	344711,4	337617,6	357084,24	531504,6
Податкові надходження Державного бюджету, млн. грн.	74476,2	94812,0	116670,8	167883,4	148915,6	166872,2	261605,0	274715,2	262777,0	280178,26	409417,5
Питома вага податкових платежів, зібраних СДПІ, у доходах Державного бюджету, %	23,77	22,52	18,13	19,46	23,18	24,86	26,84	28,06	29,07	28,94	26,77
Питома вага податкових платежів, зібраних СДПІ, у податкових надходженнях Державного бюджету, %	33,58	31,48	25,79	26,86	32,64	35,85	32,28	35,21	37,34	36,89	34,75

Джерело: складено та розраховано автором за даними джерел [174-186]

## Додаток В

Таблиця В.1

**Обсяг податків, зібраних СДП до Державного бюджету у розрізі платежів,  
млн. грн.**

Назва платежу	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
ПДФО	1491,99	8268,64	7882,47	8057,91	4168,68
ППП	32229,99	30826,63	31298,63	23011,01	19779,62
ПДВ	35367,66	38222,87	40245,31	44548,17	61589,31
Акцизний податок	13271,37	15366,96	16493,57	20962,75	33692,44
Інші	2075,31	4033,74	2209,31	6769,80	23058,22
Разом	84436,32	96718,85	98131,30	103351,66	142288,27

Джерело: складено автором за даними Центрального офісу з обслуговування великих платників

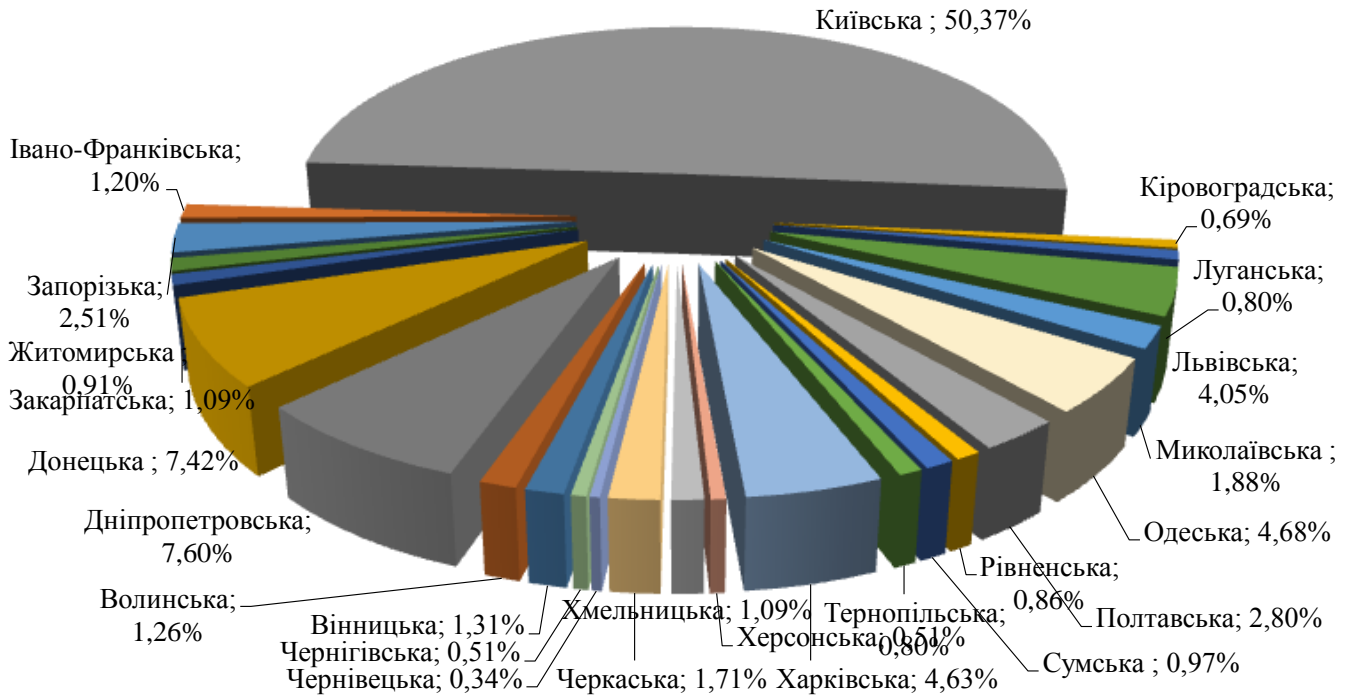
Таблиця В.2

**Приріст платежів ВПП та загальних надходжень Державного бюджету з  
податку на прибуток у 2012-2015 рр., %**

Найменування	Роки			
	2012/2011	2013/2012	2014/2013	2015/2014
Податок на прибуток великих платників	-4,35	1,53	-26,48	-14,04
Всього зібрано податку на прибуток до Державного бюджету	1,11	-1,86	-26,47	-12,93

Джерело: розраховано автором на основі даних джерела [202] та інформації Центрального офісу з обслуговування великих платників





**Рис. Д.3. Структура великих платників податків України за регіонами у 2016 р.**

Джерело: складено автором відповідно до коду ЄДРПОУ згідно даних джерела [39]

*Таблиця Д.1*

**Платежі великих платників податків з податку на прибуток,  
зібрані СДПІ у 2011-2015 роках**

ООВП	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
Центральний офіс	8389,05	13937,79	15512,52	12450,19	9381,74
СДПІ м. Дніпропетровськ	12310,93	6359,05	5868,72	6240,42	6165,20
СДПІ м. Донецька	5244,61	4250,19	3915,31	432,10	226,00
СДПІ м. Запоріжжя	1206,69	983,08	1045,17	1191,38	1401,62
СДПІ м. Луганськ	724,90	804,68	733,95	104,23	122,62
СДПІ м. Львів	698,14	541,74	760,39	541,96	399,46
СДПІ м. Одеса	2175,20	2449,92	1627,40	1076,67	1172,31
СДПІ м. Харків	1480,47	1500,19	1835,16	974,07	910,67
Разом	32229,99	30826,63	31298,63	23011,01	19779,62

Джерело: складено автором за даними Центрального офісу з обслуговування великих платників

## Додаток Е

**Показники наданих з державного бюджету дотацій обласним бюджетам та  
реверсної дотації, переданої до державного бюджету  
у 2014-2015 роках, млн. грн.**

Найменування обласного бюджету	2014 рік	2015 рік	
	Дотація вирівнювання з державного бюджету	Базова дотація	Реверсна дотація
Вінницької області	1247,76	72,81	0,00
Волинської області	745,86	76,15	0,00
Дніпропетровської області	226,90	0,00	325,28
Донецької області	1474,76	0,00	42,44
Житомирської області	748,05	58,27	0,00
Закарпатської області	700,64	115,79	0,00
Запорізької області	831,93	0,00	14,97
Івано-Франківської області	768,53	90,87	0,00
Київської області	451,43	0,00	36,58
Кіровоградської області	523,54	34,85	0,00
Луганської області	1097,79	24,82	0,00
Львівської області	1357,06	44,90	0,00
Миколаївської області	701,99	33,12	0,00
Одеської області	973,71	10,23	0,00
Полтавської області	506,82	0,00	81,45
Рівненської області	678,74	72,43	0,00
Сумської області	623,71	8,46	0,00
Тернопільської області	663,90	68,80	0,00
Харківської області	1020,46	0,00	4,52
Херсонської області	686,25	76,98	0,00
Хмельницької області	796,39	75,86	0,00
Черкаської області	644,48	36,39	0,00
Чернівецької області	532,74	87,72	0,00
Чернігівської області	583,64	46,13	0,00
Всього	18587,08	1034,59	505,24

Джерело: складено за даними джерела [184; 217]

## Додаток Ж

Таблиця Ж.1

**Показники заборгованості за зобов'язаннями платників Спеціалізованих державних податкових інспекцій в  
Україні у 2005-2015 рр., млн. грн.**

ООВП	Роки										
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
м. Київ	4067,05	1651,56	1234,74	1166,79	642,14	1202,89	1056,10	226,30	58,86	674,50	7 799,90
м. Дніпропетровськ	9,89	6,75	1,72	22,90	22,87	25,04	15,20	8,70	26,86	110,80	532,70
м. Донецьк	120,74	41,88	22,54	87,46	74,14	80,66	14,70	18,40	57,26	515,50	1 020,90
м. Запоріжжя	31,75	23,66	22,30	21,36	56,67	158,62	58,70	3,20	0,00	0,00	83,50
м. Луганськ	89,82	47,14	49,38	62,36	57,47	40,01	262,00	262,60	281,48	576,5	879,2
м. Львів	X	X	X	X	X	229,86	496,90	476,20	53,00	69,70	210,40
м. Миколаїв	X	X	20,02	13,24	2,60	44,57	X	X	X	X	X
м. Одеса	0,22	0,21	6,64	0,04	0,80	1,59	14,90	64,90	8,57	119,30	31,40
м. Сімферополь	X	X	X	X	1,31	3,14	X	X	X	X	X
м. Харків	40,54	38,42	107,11	141,05	156,84	0,24	241,50	282,30	247,28	554,80	402,30
Всього заборгованість платників СДПІ по Україні	4360,01	1809,63	1464,43	1515,20	1014,85	1786,62	2160,00	1342,60	733,30	2621,10	10960,30

Джерело: складено на основі джерел [150, с. 20; 151, с. 51; 152, с. 17; 153, с. 17; 154, с. 20; 155, с. 14], а також за даними Центрального офісу з обслуговування великих платників та Координаційно-моніторингового департаменту Державної фіскальної служби України

**Приріст податкової заборгованості великих платників податків у 2006-2015 рр., %**

ООВП	Роки									
	2006/2005	2007/2006	2008/2007	2009/2008	2010/2009	2011/2010	2012/2011	2013/2012	2014/2013	2015/2014
м. Київ	-59,39	-25,24	-5,50	-44,96	87,32	-12,20	-78,57	-73,99	1046,02	1056,40
м. Дніпропетровськ	-31,76	-74,60	1235,51	-0,16	9,50	-39,29	-42,76	208,72	312,53	380,78
м. Донецьк	-65,31	-46,18	288,02	-15,22	8,79	-81,78	25,17	211,17	800,35	98,04
м. Запоріжжя	-25,47	-5,76	-4,22	165,34	179,88	-62,99	-94,55	-100,00	0,00	100,00
м. Луганськ	-47,51	4,73	26,29	-7,85	-30,38	554,88	0,23	7,19	104,81	52,51
м. Львів	X	X	X	X	100,00	116,18	-4,17	-88,87	31,52	201,87
м. Одеса	-5,05	3108,70	-99,44	2056,49	99,42	836,41	335,57	-86,79	1291,98	-73,68
м. Харків	-5,22	178,77	31,68	11,20	-99,85	101500,43	16,89	-12,40	124,36	-27,49
Всього заборгованість платників СДП по Україні	-58,49	-20,18	3,98	-32,69	72,01	24,22	-37,84	-45,38	257,44	318,16

Джерело: складено на основі даних, представлених у таблиці Ж.1 додатку Ж

## Структура податкової заборгованості платників СДП у 2005-2015 рр., %

ООВП	Роки										
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
м. Київ	93,3	91,3	84,3	77,0	63,3	67,3	48,9	16,9	8,03	25,73	71,17
м. Дніпропетровськ	0,2	0,4	0,1	1,5	2,3	1,4	0,7	0,6	3,66	4,23	4,86
м. Донецьк	2,8	2,3	1,5	5,8	7,3	4,5	0,7	1,4	7,81	19,67	9,31
м. Запоріжжя	0,7	1,3	1,5	1,4	5,6	8,9	2,7	0,2	0,00	0,00	0,76
м. Луганськ	2,1	2,6	3,4	4,1	5,7	2,2	12,1	19,6	38,39	21,99	8,02
м. Львів	X	X	X	X	X	12,9	23,0	35,5	7,23	2,66	1,92
м. Миколаїв	X	X	1,4	0,9	0,3	2,5	X	X	X	X	X
м. Одеса	0,0	0,0	0,5	0,0	0,1	0,1	0,7	4,8	1,17	4,55	0,29
м. Сімферополь	X	X	X	X	0,1	0,2	X	X	X	X	X
м. Харків	0,9	2,1	7,3	9,3	15,5	0,0	11,2	21,0	33,72	21,17	3,67
Всього заборгованість платників СДП по Україні	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,00	100,00	100,00

Джерело: розраховано автором на основі даних, представлених у таблиці Ж.1 додатку Ж



## Додаток 3

**Інформація по переплатах великих платників податків до Державного бюджету  
України, тис. грн.**

Назва органу	31.12.2011	31.12.2012	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015
м. Київ	2 769 321,00	3 331 905,30	3 804 538,00	5 689 186,50	9 284 964,10
м. Дніпропетровськ	988 114,00	1 133 497,20	1 294 284,50	2 274 521,40	2 232 107,70
м. Донецьк	930 755,00	1 051 818,00	1 201 019,00	2 469 888,70	1 724 438,10
м. Запоріжжя	209 830,00	338 533,10	386 554,30	568 806,70	573 182,20
м. Луганськ	914 650,00	1 008 020,60	1 151 008,90	1 158 371,80	1 080 244,00
м. Львів	159 023,00	181 750,00	207 531,30	154 824,80	172 531,20
м. Одеса	469 850,00	317 138,30	362 124,60	708 161,30	817 991,00
м. Харків	115 330,00	163 072,40	186 204,30	308 052,50	472 637,40
Всього	6 556 873,00	7 525 735,00	8 593 264,80	13 331 813,80	16 358 095,70

Джерело: складено автором за даними Центрального офісу з обслуговування великих платників

## Додаток И



Рис. И.1. Перелік адміністративних послуг, що надаються ВПП в СДПІ

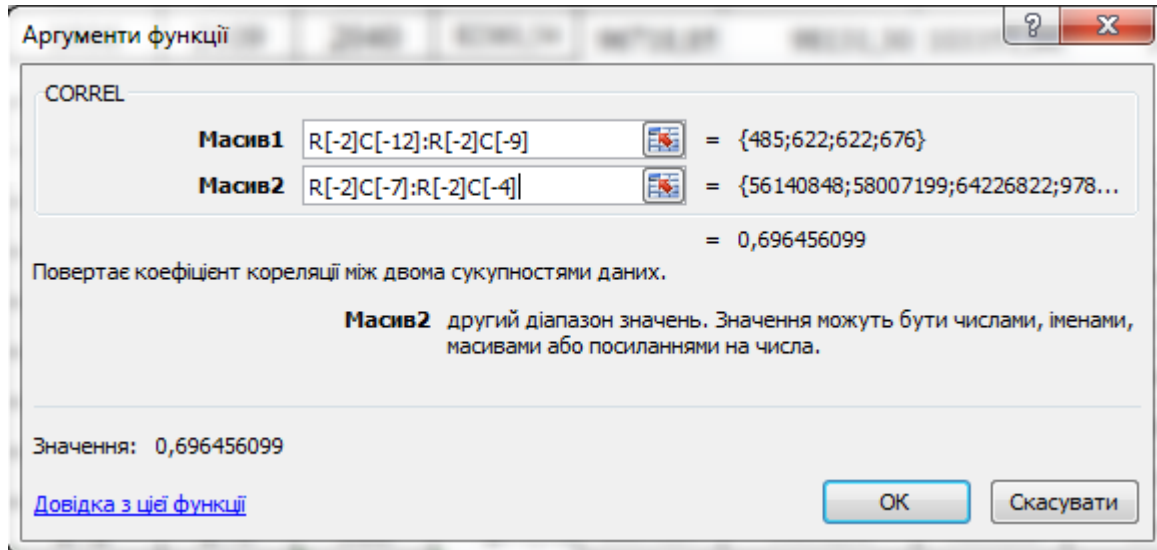
Джерело: сформовано автором на основі даних СДПІ у м.Одесі

**Види взаємодії СДПІ та великих платників податків, спрямованої на попередження порушень податкового законодавства**

<b>Форма співпраці</b>	<b>Виконавець</b>	<b>Очікуваний результат</b>
Формування інформаційної бази з використанням всіх інформаційних ресурсів з метою створення інтегрованого образу клієнта галузі підприємства	Координатор, відділ інформатизації процесів оподаткування	Розуміння бізнесу клієнта та механізму оподаткування як результатів його діяльності
Надання консультацій зі складання податкової звітності при внесенні змін до діючого законодавства	Координатор, відділ масово-роз'яснювальної роботи та звернень громадян	Недопущення помилок в податковій звітності
Проведення круглих столів з керівниками підприємств, надання оперативних роз'яснень з питань оподаткування та рекомендацій стосовно наявності в них резервів щодо підвищення ефективності методів господарювання	Начальник відділу, координатор та фахівці відділу по податках	Забезпечення повноти та своєчасності сплати податків до бюджету
Використання засобів масової інформації для висвітлення окремих факторів діяльності платника та формування його позитивного іміджу	Координатор, відділ масово-роз'яснювальної роботи та звернень	Розуміння бізнесу клієнта та механізму оподаткування як результатів його діяльності
Проведення діалогу з керівництвом щодо відповідальності за формування схемного податкового кредиту та добровільної відмови від застосування у господарській діяльності «інструментів» мінімізації податкових зобов'язань	Керівництво СДПІ з обслуговування ВПП, начальник відділу, координатор	Формування підприємством прозорого податкового кредиту, формування іміджу сумлінного платника
Оперативне доведення до підприємства інформації про зміни у податковому законодавстві, яке стосується його діяльності, з метою своєчасного внесення змін до податкового обліку	Координатор та відділ масово-роз'яснювальної роботи та звернень громадян	Вірне розуміння застосування клієнтом податкового законодавства
Надання платнику податків послуг в частині повідомлення про внесення змін до програмного забезпечення та інформації відносно формування податкової звітності, податкових накладних та реєстрів податкових накладних в електронному вигляді	Фахівці підрозділу інформатизації процесів оподаткування	Правильна організація ведення податкового обліку
Постійна робота з керівництвом підприємства з питань щодо планування рівномірної сплати до бюджету авансових платежів з метою оптимізації процесу сплати податкових зобов'язань підприємства до бюджету	Координатор	Забезпечення рівномірності, повноти та своєчасності сплати податків до бюджету

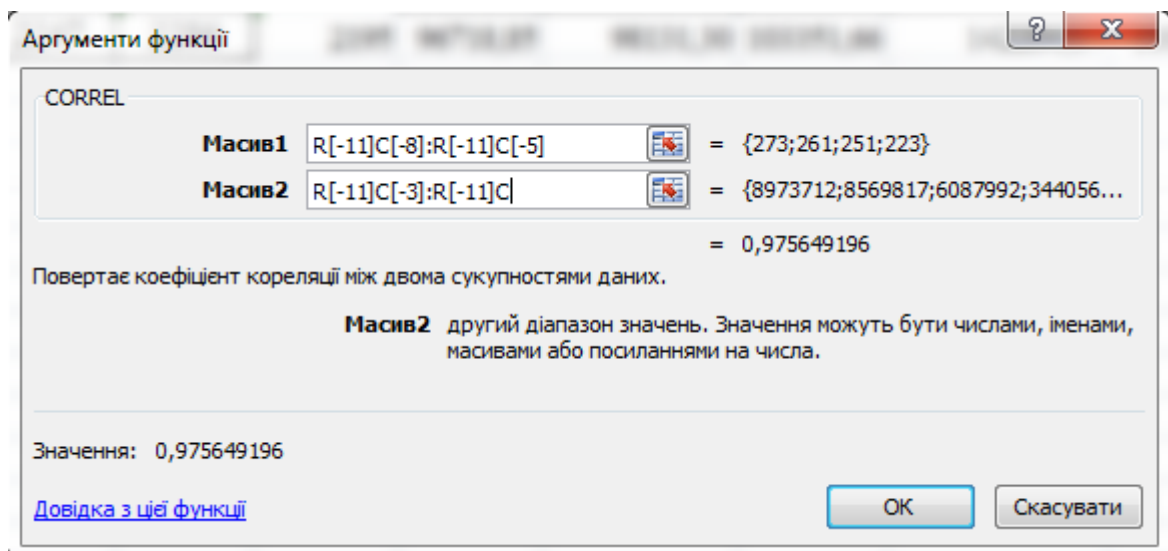
Джерело: складено автором за даними СДПІ у м.Одесі

## Додаток К



**Рис. К.1.** Розрахунок коефіцієнта кореляції за допомогою засобів Microsoft Excel для показників «Штатна чисельність персоналу» та «Обсяг зібраних платежів ВПП» для Центрального офісу з обслуговування великих платників

Джерело: розраховано автором на основі даних Центрального офісу з обслуговування великих платників



**Рис. К.2.** Розрахунок коефіцієнта кореляції за допомогою засобів Microsoft Excel для показників «Штатна чисельність персоналу» та «Обсяг зібраних платежів ВПП» для СДП у м. Донецьк

Джерело: розраховано автором на основі даних Центрального офісу з обслуговування великих платників

## Додаток Л

## Чисельність інспекторів, що здійснювали обслуговування ВПП у розрізі СДП

ООВП	Період				
	2011	2012	2013	2014	2015
м. Київ	312	356	476	613	613
м. Дніпропетровськ	209	223	273	323	303
м. Донецьк	245	263	251	223	205
м. Запоріжжя	183	185	181	173	155
м. Луганськ	158	165	157	153	128
м. Львів	145	155	152	149	192
м. Одеса	98	110	179	220	195
м. Харків	221	255	267	255	249
Разом	1571	1712	1936	2109	2040

Джерело: складено автором за даними Центрального офісу з обслуговування великих платників

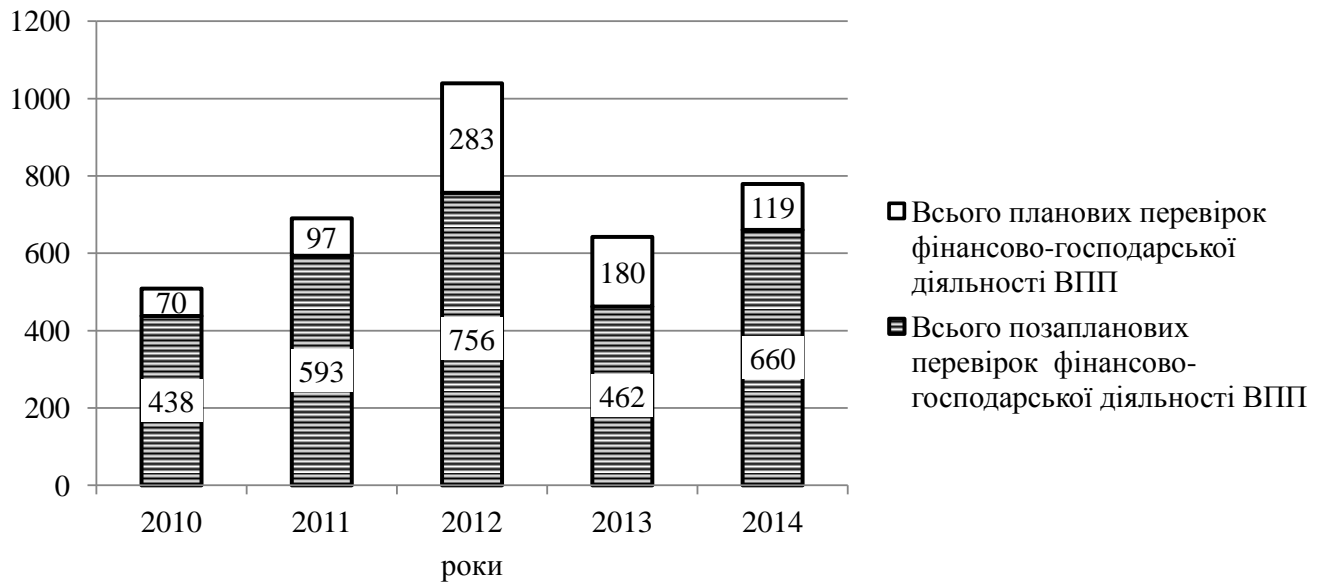
## Додаток М

## Заплановані та фактичні надходження Державного бюджету у розрізі СДПІ за 2011-2015 рр., млн. грн.

ООВП	Роки									
	2011		2012		2013		2014		2015	
	План	Факт	План	Факт	План	Факт	План	Факт	План	Факт
м. Київ	43776,17	39398,55	58160,68	56140,85	68984,06	58007,20	72612,25	64226,82	97280,37	97844,84
м. Дніпропетровськ	9123,51	8667,34	11953,26	10353,27	10974,34	9189,33	13572,08	11442,33	16588,20	16519,86
м. Донецьк	2315,00	2129,80	10073,61	8973,71	10058,27	8569,82	7564,39	6087,99	4209,10	3440,57
м. Запоріжжя	2020,52	1939,70	3270,97	2500,86	3348,53	2921,48	3777,40	3284,80	3673,66	3579,93
м. Луганськ	787,97	756,45	3642,98	2172,57	3494,05	2498,21	2322,44	1580,44	1432,67	1401,42
м. Львів	1672,35	1555,29	3634,56	2651,93	3043,98	2623,99	3431,69	2915,97	3040,64	2889,17
м. Одеса	3397,45	3261,56	4739,52	3746,28	4108,64	3668,96	3988,60	4004,13	6177,19	6168,68
м. Харків	5849,53	5557,05	12158,39	10179,37	12519,80	10652,32	11410,26	9809,18	10635,50	10439,70
Разом	68942,50	63265,73	107633,98	96549,80	116531,67	98131,30	118679,10	103351,66	143037,34	142284,17

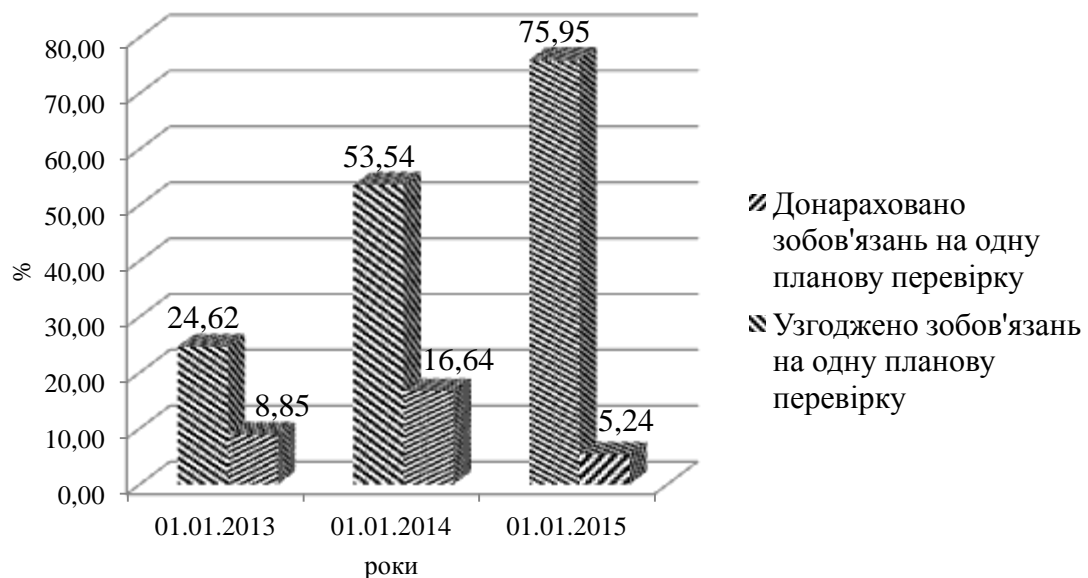
Джерело: складено автором за даними Центрального офісу з обслуговування великих платників

## Додаток Н



**Рис. Н.1. Динаміка кількості документальних перевірок фінансово-господарської діяльності великих платників податків органами ЦО з ОВП у 2010-2014 рр.**

Джерело: складено автором за даними Центрального офісу з обслуговування великих платників



**Рис. Н.2. Донараховані та узгоджені зобов'язання великих платників податків на одну планову перевірку за станом на 2013-2015 роки**

Джерело: побудовано автором за даними Центрального офісу з обслуговування великих платників

**Кількість документальних перевірок фінансово-господарської діяльності ВПП органами МГУ ДФС – ЦО з ОВП**

ООВП	Кількість перевірок платників податків, од.									
	2011		2012		2013		2014		2015	
	Всього	у т. ч. планових	Всього	у т. ч. планових	Всього	у т. ч. планових	Всього	у т. ч. планових	Всього	у т. ч. планових
м. Київ	125	17	178	24	105	27	143	34	254	34
м. Дніпропетровськ	126	8	181	12	191	55	149	28	259	17
м. Донецьк	77	5	90	6	86	39	56	41	14	0
м. Запоріжжя	30	4	43	5	205	13	86	9	62	7
м. Луганськ	63	7	74	8	127	34	63	8	13	0
м. Львів	24	9	34	13	40	17	35	18	49	19
м. Одеса	34	11	49	16	178	35	50	13	70	23
м. Харків	29	9	41	13	107	63	60	29	58	19
Всього	508	70	690	97	1039	283	642	180	779	119

Джерело: складено автором за даними Центрального офісу з обслуговування великих платників



**Основні результати контрольно-перевірочних заходів МГУ ДФС – ЦО з ОВП,**  
**млн. грн.**

ООВП	01.01.2013			01.01.2014			01.01.2015		
	Донараховано	Узгоджено	Надійшло	Донараховано	Узгоджено	Надійшло	Донараховано	Узгоджено	Надійшло
м. Київ	3221,0	2071,6	2053,0	3462,7	2373,8	2362,3	4706,4	171,7	147,1
м. Дніпропетровськ	1588,8	66,0	64,4	4165,0	69,7	69,7	1666,6	272,6	48,1
м. Донецьк	636,3	68,8	68,8	579,9	364,3	364,2	287,4	4,5	4,5
м. Запоріжжя	91,2	73,9	71,3	51,4	22,4	22,3	113,3	68,3	68,3
м. Луганськ	498,7	55,7	55,5	237,1	33,1	33,1	4,7	0,2	0,2
м. Львів	187,2	43,1	38,9	263,0	40,7	39,9	468,5	32,3	32,1
м. Одеса	480,8	28,7	30,5	286,9	31,4	31,4	1373,2	19,3	19,3
м. Харків	263,9	95,7	95,5	590,4	59,5	59,4	417,8	54,9	53,6
Всього	6967,9	2503,7	2478,0	9636,5	2994,9	2982,3	9037,7	623,7	373,3

Джерело: складено автором за даними Центрального офісу з обслуговування великих платників

## Додаток П

## Оскарження рішень МГУ ДФС – ЦО з ОВП у судовому порядку

Результат розгляд	2011		2012		2013		2014		2015	
	Кількість	Обсяг (млрд. грн.)	Кількість	Обсяг (млрд. грн.)	Кількість	Обсяг (млрд. грн.)	Кількість	Обсяг (млрд. грн.)	Кількість	Обсяг (млрд. грн.)
<b>Розглянуто справ</b>	2507	42,6	3021	50,3	3597	61,1	3724	63,3	4232	71,9
Вирішено на користь Центрального офісу	71	4,1	85	4,8	91	5,3	94	6	107	6,8
На користь СДПІ	203	2,3	283	2,8	308	3,2	292	3,2	343	3,8
Винесено рішень на користь платників податків	638	8,5	759	10,1	853	11,4	992	13,2	1128	15
<b>З яких:</b>										
Винесено остаточні рішення, у т. ч.:	499	6,6	609	7,7	700	8,1	843	8,2	844	7,3
на користь Центрального офісу	83	2,9	99	3,2	111	3,3	130	0,4	148	2,7
на користь платників податків	64	3,7	76	4,5	85	4,8	612	7,8	696	4,6

Джерело: складено автором за даними Центрального офісу з обслуговування великих платників

## Додаток Р

## Обсяг нарахованих штрафних санкцій платникам

МГУ ДФС – ЦО з ОВП, тис. грн.

Назва органу	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
Центральний офіс	265,43	312,27	86418,64	64335,44	186752,93
СДПІ м. Дніпропетровськ	39,37	46,32	6613,44	2335,51	7051,96
СДПІ м. Донецьк	14,93	17,56	3210,60	3619,22	652,80
СДПІ м. Запоріжжя	225,29	265,05	250,79	613,82	1594,77
СДПІ м. Луганськ	4,01	4,72	23496,93	610,59	1255,83
СДПІ м. Львів	6907,22	8126,14	7391,44	6765,83	2804,07
СДПІ м. Одеса	18,99	22,34	2453,55	2239,87	5049,32
СДПІ м. Харків	102,51	120,60	7372,91	3142,27	7537,03
Разом	7577,75	8915,00	137208,30	83662,54	212698,69

Джерело: складено автором на основі даних Центрального офісу з обслуговування великих платників

## Додаток С

Таблиця С.1

**Результати кореляційного аналізу щодо виявлення макроекономічних факторів впливу на обсяг платежів ВПП  
до Державного бюджету**

	ВВП, млрд. грн.	Рівень податкового навантаження на економіку, %	Індекс цін виробників промислової продукції, %	Індекс споживчих цін, %	Середньорічний курс гривні до дол. США	<b>Всього сплачено податків ВПП, млрд. грн.</b>
	$x_1$	$x_2$	$x_3$	$x_4$	$x_5$	$y_1$
ВВП, млрд. грн.	1					
Рівень податкового навантаження на економіку, %	-0,848891964	1				
Індекс цін виробників промислової продукції, %	0,124484014	-0,158614976	1			
Індекс споживчих цін, %	0,320384759	-0,362867155	0,818416346	1		
Середньорічний курс гривні до дол. США	0,824687516	-0,835177437	0,407923885	0,707890289	1	
<b>Всього сплачено податків ВПП, млрд. грн.</b>	<b>0,98501504</b>	<b>-0,855536972</b>	<b>0,113272755</b>	<b>0,315826476</b>	<b>0,849446235</b>	<b>1</b>

Джерело: розраховано автором на основі проведених досліджень

**Результати кореляційного аналізу щодо виявлення мікроекономічних факторів впливу на обсяг платежів ВПП до  
Державного бюджету**

	Кількість перевірок ВПП, од.	Сума переplat до Державного бюджету, млн. грн.	Сума штрафних санкцій, нарахованих ВПП, млн. грн.	Обсяг відшкодування ПДВ, млн. грн.	Всього сплачено податків ВПП, млн. грн.
	$KP_{ВПП}$	$\sum П$	$\sum Ш$	$\sum БВ$	$y_2$
Кількість перевірок ВПП, од.	1				
Сума переplat до Державного бюджету, млн. грн.	-0,590771416	1			
Сума штрафних санкцій, нарахованих ВПП, млн. грн.	-0,809323794	0,800959886	1		
Обсяг відшкодування ПДВ, млн. грн.	-0,033753259	0,624391181	0,404586399	1	
<b>Всього сплачено податків ВПП, млн. грн.</b>	<b>-0,629844768</b>	<b>0,902117839</b>	<b>0,860760264</b>	<b>0,779597024</b>	<b>1</b>

Джерело: розраховано автором на основі проведених досліджень

<i>Регрессионная статистика</i>	
Множественный R	0,98722969
R-квадрат	0,974622461
Нормированный R-квадрат	0,963746374
Стандартная ошибка	7,239776461
Наблюдения	11

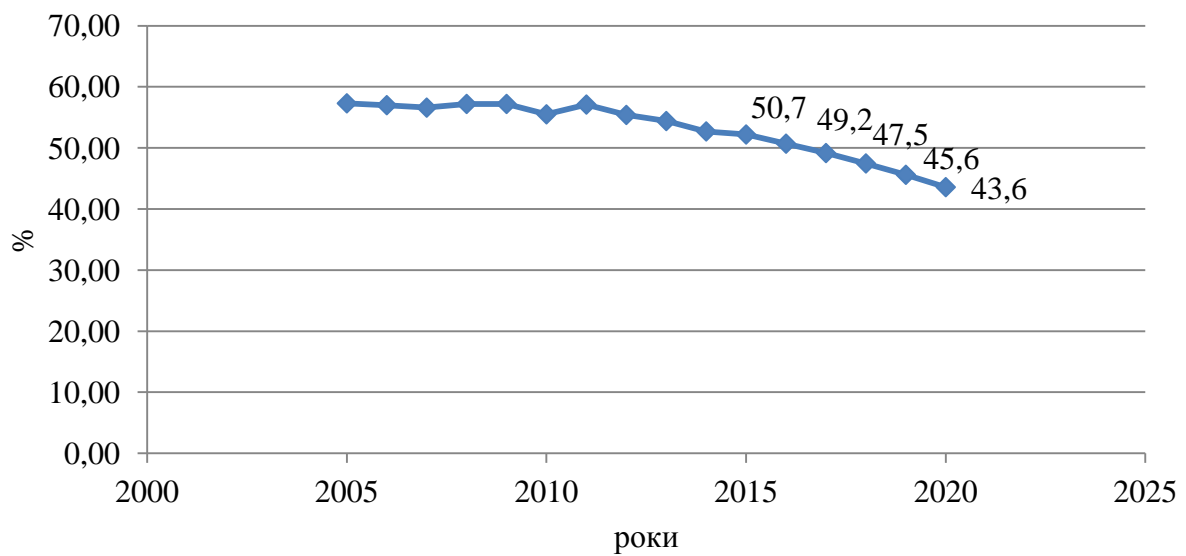
<i>Дисперсионный анализ</i>					
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимость F</i>
Регрессия	3	14090,78777	4696,929257	89,61149139	6,00157E-06
Остаток	7	366,9005424	52,4143632		
Итого	10	14457,68831			

	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значение</i>	<i>Нижние 95%</i>	<i>Верхние 95%</i>	<i>Нижние 95,0%</i>	<i>Верхние 95,0%</i>
Y-пересечение	0,369367139	154,9611434	0,002383611	0,998164662	-366,0555105	366,7942448	-366,0555105	366,7942448
Переменная X 1	0,071758871	0,010114006	7,09499975	0,000194516	0,047843046	0,095674695	0,047843046	0,095674695
Переменная X 2	-0,339269328	2,610758494	-0,129950483	0,900261041	-6,512732176	5,83419352	-6,512732176	5,83419352
Переменная X 3	0,00851847	0,009324799	0,91352851	0,391343112	-0,013531176	0,030568116	-0,013531176	0,030568116

**Рис. С.1. Результаты множинного регресійного аналізу макроекономічних факторів впливу на обсяг сплачених податків до Державного бюджету великими платниками**

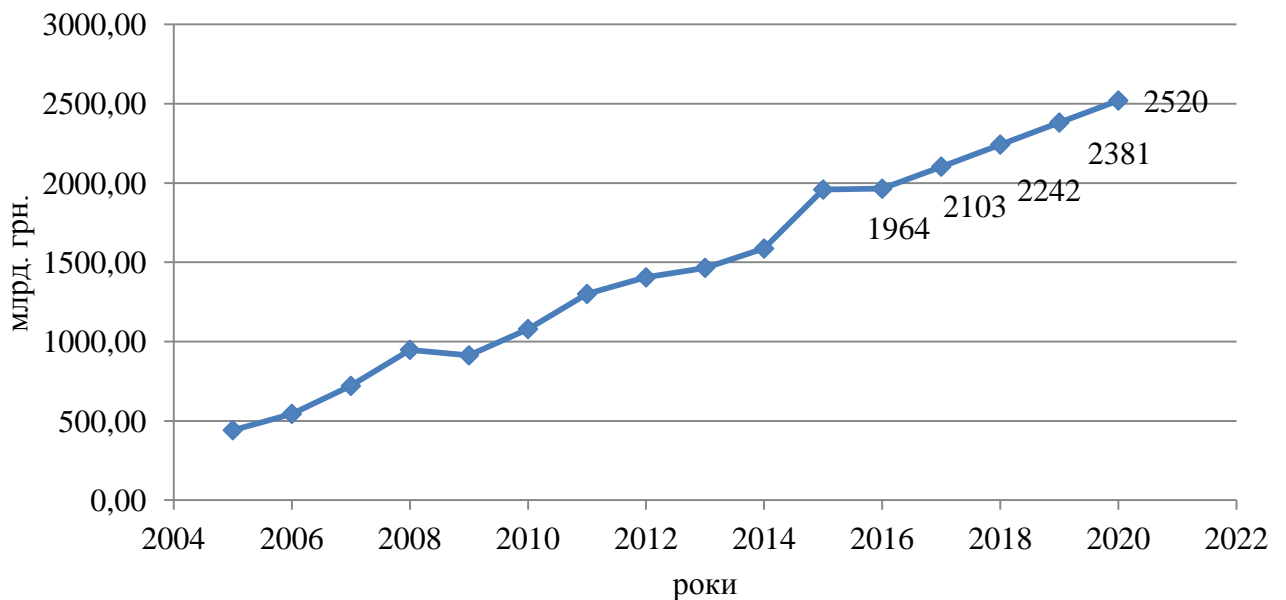
Джерело: розраховано автором на основі проведених досліджень

## Додаток Т



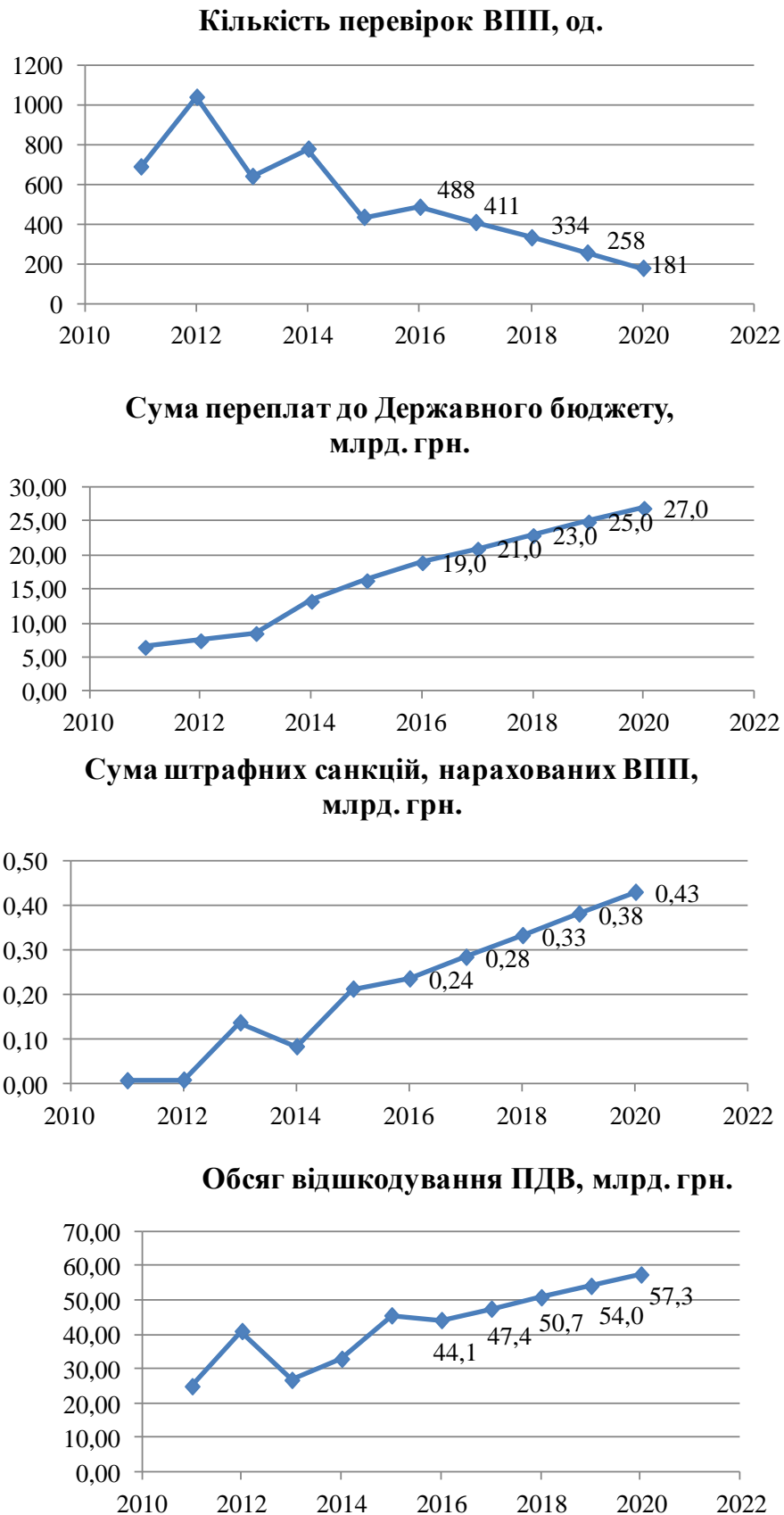
**Рис. Т.1. Прогнозні значення податкового навантаження на економіку для моделі 1 згідно трендового аналізу**

Джерело: побудовано автором на основі проведених досліджень



**Рис. Т.2. Прогнозні значення величини валового внутрішнього продукту для моделі 1 згідно трендового аналізу**

Джерело: побудовано автором на основі проведених досліджень



**Рис. Т.3. Прогнозні значення мікроекономічних факторів впливу на податкові платежі ВПП до бюджету для моделі 2 згідно трендового аналізу**

Джерело: побудовано автором на основі проведених досліджень



## Додаток У

**Порівняльна таблиця порядку розрахунку умовних сум ПДВ, що підлягають сплаті/відшкодуванню з бюджету для підприємств, які випускають продукцію на новому обладнанні (за традиційною та рекомендованою схемою)**

№ п/п	Господарська операція	Сума з ПДВ, грн.	Податковий кредит, алгоритм розрахунку	Сума грн.	Господарська операція	Сума грн.	Податкове зобов'язання, алгоритм розрахунку	Сума грн.	
<b>Звітний період</b>									
<b>Чинний порядок розрахунку суми ПДВ до сплати</b>									
1.	Придбання продукції	1 200 000	1 200 000*20%/120%	200 000	Постачання продукції	1 500 000	1 500 000*20%	300 000	
	ПДВ до сплати/відшкодування з бюджету: ПЗ - ПК							<b>100 000</b>	
	<b>Рекомендований порядок розрахунку ПДВ до сплати</b>								
	Придбання продукції	1 200 000	1 200 000*20%/120%	200 000	Постачання продукції	1 500 000	1 500 000*20%	300 000	
	Сума ПДВ, що спрямовується до державного бюджету у вигляді платежу: (ПЗ-ПК)*75%							<b>75 000</b>	
	Сума ПДВ, що спрямовується на спеціальний рахунок: (ПЗ-ПК)*25%							<b>25 000</b>	
	Сума ПДВ, що враховується у зниження сум податкового кредиту наступного податкового періоду/заборгованості держави з відшкодування ПДВ "КСР"							<b>25000</b>	
	<b>Наступний податковий період</b>								
<b>Рекомендований порядок розрахунку ПДВ до сплати (при відсутності заборгованості з бюджетного відшкодування)</b>									
2.	<i>Варіант I. Розмір податкового зобов'язання перевищує величину податкового кредиту:</i>								
	Придбання продукції	700 000	700 000*20%/120%	140 000	Постачання продукції	1 100 000	1 100 000*20%	220 000	
	Сума ПДВ, що спрямовується до державного бюджету у вигляді платежу: (ПЗ-ПК)*75%							60 000	
	Сума ПДВ, що спрямовується на спеціальний рахунок: (ПЗ-ПК)*25%							20 000	
	Всього на спеціальному рахунку (з урахуванням суми, внесеної у попередньому податковому періоді)							<b>45 000</b>	
	<i>Варіант II. Розмір податкового кредиту перевищує розмір податкового зобов'язання:</i>								
3.	Придбання продукції	700 000	700 000*20%/120%	140 000	Постачання продукції	500 000	500 000*20%	100 000	
	Від'ємна різниця податкового зобов'язання та податкового кредиту							40 000	
	Податковий кредит наступного бюджетного періоду/сума ПДВ до відшкодування (з урахуванням коштів, внесених на спеціальний рахунок у попередньому податковому періоді)							<b>15 000</b>	
	Всього на спеціальному рахунку							<b>0</b>	

Джерело: складено автором на основі проведених досліджень

## Додаток Ф

Таблиця Ф.1

## Загальна оцінка взаємодії із податковим органом

<i>Оцініть загальний рівень співпраці із ООВП:</i>					
Дуже високий	Високий	Середній	Низький	Дуже низький	Не можу дати відповідь
<i>Чи є перевага у податковому супроводженні в ОВПП, а не в податковій інспекції традиційного типу?</i>					
Однозначно	Є певні переваги	Свої переваги є в супроводженні в обох типах податкових органів		Переваг немає	Не можу дати відповідь
<i>Чи відзначили Ви зниження податкового навантаження у результаті переходу на супроводження до ОВПП?</i>					
Однозначно	Певною мірою	Не суттєво	Ні	Податкове навантаження посилюється	
<i>Чи відчуваєте Ви потребу у зверненні за допомогою до податкових консультантів чи аудиторів ззовні, оскільки вважаєте роботу ООВП не достатньо ефективною?</i>					
Точно ні	Не впевнений	Робота ООВП є ефективною, але я однаково звертаюся за консультаціями ззовні	Однозначно	Частково	Не можу дати відповідь

Джерело: складено автором на основі проведених досліджень

## Оцінка рівня культури податкового супроводження

№ п/п	Твердження	Цілком погоджуюся	Більше погоджуюся, ніж ні	Більше не погоджуюся, ніж так	Не погоджуюся	Не можу дати відповідь	Залежить від типу взаємодії
1.	Ставлення працівників ООВП до Вас було неупередженим						
2.	ООВП є постійним у ставленні до Вас						
3.	ООВП надав чітке роз'яснення щодо того, як не порушувати податкову дисципліну						
4.	ООВП надав чітке роз'яснення щодо того, яким чином звертатися за консультацією у разі наявності проблемних питань						
5.	ООВП є зацікавленим у налагодженні співпраці із Вами						
6.	Внутрішня взаємодія різних секторів ООВП налагоджена добре						
7.	Процес прийняття рішення ООВП прозорий						
8.	ООВП забезпечив легкий доступ до одержання податкових консультацій						

Джерело: складено автором на основі проведених досліджень

**Оцінка рівня кваліфікованості персоналу та якості обслуговування**

№ п/п	Твердження	Цілком погоджуюся	Більше погоджуюся, ніж ні	Більше не погоджуюся, ніж так	Не погоджуюся	Не можу дати відповідь
1.	Фахівці ООВП постійно повідомляють про зміни податкового законодавства					
2.	Фахівці ООВП постійно повідомляють про ненадійних контрагентів та ризик, який вони представляють					
3.	Персонал ОВП має чітке уявлення про рівень податкового ризику підприємства					
4.	Персонал ОВП звертає більше уваги на операції, які є ризиковими					
5.	Персонал ООВП бере уваги інтереси бізнесу при наданні порад					
6.	Персонал ООВП ознайомлений із вашою податковою історією					
7.	Податкові консультації й роз'яснення фахівців є ефективними у вирішенні проблемних питань					
8.	ООВП більше зорієнтований на попередження правопорушень, ніж на застосування санкцій					
9.	Консультації персоналу ООВП є чіткими для розуміння й надаються					
10.	Персонал ООВП добре обізнаний у податковому законодавстві					

**Оцінка ступеня налагодженості процесу комунікації**

№ п/п	Твердження	Цілком погоджуюся	Більше погоджуюся, ніж ні	Більше не погоджуюся, ніж так	Не погоджуюся	Не можу дати відповідь
1.	Частота контактів із персоналом ООВП є задовільною					
2.	Спілкування з персоналом ООВП відбувається на високому професійному рівні					
3.	Із персоналом ОВП легко зв'язатися					
4.	Ваші відносини з персоналом ОВП є добре налагодженими					
5.	Я впевнений у тому, що інформація, яка надається персоналом ОВП є достовірною					

Джерело: складено автором на основі проведених досліджень