

УДК 347.73

DOI 10.33244/2617-4154.2(15).2024.135-143

О. І. Гуменюк,*здобувачка третього рівня вищої освіти ступеня доктора філософії кафедри фінансового та**податкового права,**Державний податковий університет**e-mail: oksana1646@ukr.net***ORCID ID 0000-0001-9178-547X**

ПРОЦЕДУРА ДОБРОВІЛЬНОЇ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЛЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ: АНАЛІЗ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ

У сучасному світі ефективне управління податковими платежами стає ключовим аспектом успішної діяльності підприємств та індивідуальних платників податків. Зростаюча складність податкового законодавства та нестабільність економічних умов породжують необхідність пошуку способів оптимізації податкового співробітництва. Одним із ефективних інструментів у цьому процесі є процедура добровільної реалізації. Ця стаття розгляне суть та переваги цього процесу на основі сучасних досліджень та практичного досвіду.

Добровільна реалізація – це процедура, за допомогою якої платник податків може виправити порушення податкового законодавства за допомогою добровільної декларації та виплати податкових зобов'язань. Основною ідеєю цього механізму є стимулювання платників податків до самостійного визнання помилок та відповідального підходу до виконання податкових обов'язків.

У світі існують численні приклади успішної реалізації, які підтверджують ефективність цього механізму. Наприклад, компанія X виявила помилки у своїй податковій звітності та вчасно скористалася процедурою добровільної реалізації, що дало змогу уникнути негативних наслідків та зберегти репутацію на ринку.

Добровільна реалізація податкових зобов'язань є важливим інструментом оптимізації податкового співробітництва, який дає можливість платникам податків зменшити ризики та забезпечити фінансову стабільність. Важливо підтримувати ініціативи та програми, спрямовані на підтримку цього процесу та забезпечення дотримання законодавства у сфері оподаткування.

Метою дослідження є системне опрацювання теоретико-методологічних засад та методичних засобів щодо вирішення наукового завдання – щодо удосконалення правового забезпечення процедури добровільної реалізації великих платників податків.

Ключові слова: *великі платники податків, оподаткування, податкова система, процедура добровільної реалізації, податкова політика, податкові обов'язки, платник податку.*

Метою дослідження є системне опрацювання теоретико-методологічних засад та методичних засобів щодо вирішення наукового завдання – щодо удосконалення правового забезпечення процедури добровільної реалізації великих платників податків.

Постановка проблеми. Розв'язання вказаної проблеми неможливе без належного теоретико-правового обґрунтування змісту, його мети та засобів. Водночас важливо визначити не тільки теоретичні засади податкового планування, а й встановити, як саме держава має реагувати на це явище, які правові межі необхідно встановити, які критерії застосувати для визначення правомірності дій платника податків, у якій правовій формі їх закріпити. Досі залишаються неврегульованими питання, які правові наслідки повинен мати факт зловживання правом з боку платників податків, у компетенції якого органу має бути оцінка чи переоцінка таких дій. Належне вирішення цих питань на законодавчому рівні не повинно сприйматися як погіршення становища платників податків, адже за чинних умов на практиці таку оцінку дають податкові органи та суди, керуючись власним розсудом, що не характерно для імперативного методу правового регулювання у фінансовому праві й породжує численні конфлікти та правову невизначеність.

Період, визначений епідемією Covid-19 від коронавірусу SARS-CoV-2, суттєво позначився як на глобальному бізнесі, так і на економічній діяльності в Україні. І хоча повні наслідки цього періоду стали відчутними лише сьогодні, спільно з уведенням правового режиму воєнного стану в Україні та початком збройної агресії, ситуація у сфері соціальних, економічних та правових аспектів радикально погіршилася. Нові виклики, породжені збройною агресією, приєдналися до вже існуючих проблем, спричинивши трагедію у вигляді втрат серед наших співгромадян та змін у напрямках господарської діяльності.

У сучасному світі, де бізнес-середовище постійно змінюється і держави постійно оптимізують свої податкові системи, стратегія оптимізації податкових зобов'язань стає ключовою для великих платників податків. У цьому контексті процедура добровільної реалізації набуває особливої актуальності. Розглянемо, чому ця тема є настільки важливою для великих платників податків.

Великі платники податків часто операціонують у складних правових та податкових середовищах. Добровільна реалізація податкових зобов'язань надає можливість мінімізувати ризики перед податковими органами способом активного виявлення та вирішення потенційних податкових проблем. Добровільна реалізація податкових зобов'язань дає змогу великим платникам податків знизити витрати на податкові спори та судові процеси, що може значно збільшити їх фінансову ефективність та конкурентоспроможність на ринку. Участь у процедурі добровільної реалізації податкових зобов'язань може сприяти покращенню іміджу компанії перед громадськістю та забезпечити позитивне співвідношення з податковими органами та іншими стейкхолдерами.

Отже, починаючи з моменту набуття Україною незалежності, поступово розвивалася унікальна система оподаткування, яка враховує соціально-економічні фактори та умови здійснення господарської діяльності. Національна податкова система є добре збалансованою, оскільки її формування не відбувалося раптово; навпаки, профільний

законодавчий акт був прийнятий майже через 10 років після настання фактичної можливості впровадження власної системи оподаткування. Важливо акцентувати увагу на комплексному підході до державної податкової політики, яка охоплює не лише економічні аспекти, але й ураховує таку необхідність: удосконалення системи суб'єктів оподаткування; підвищення професійного рівня персоналу податкових органів; усунення бюрократичних перешкод для забезпечення простоти та зрозумілості податкових процедур тощо.

Однією з основних цілей державної податкової політики є дотримання балансу між публічними та приватними інтересами під час сплати податків. Що таке гарантія приватних інтересів? Гарантія приватних інтересів означає, що платники податків можуть використовувати законні засоби та інструменти для визначення найкращої для них моделі оподаткування, це реалізується через податкове планування.

Природним і зрозумілим є бажання платників податків обрати найзручніший спосіб сплати податків і законним чином зменшити свої податкові витрати.

Інструменти податкового планування, зокрема й міжнародні, в останні роки активно розвиваються та суттєво вдосконалюються. Це має позитивний ефект зі значною економією коштів для платників податків, але не завжди враховує інтереси держави. Інтереси держави не завжди враховуються, оскільки надходження до бюджету в результаті податкового планування об'єктивно зменшуються.

У зв'язку з цим важливо, щоб держава визначила чіткі, доступні та коректні механізми забезпечення справедливого балансу інтересів.

Діяльність великих платників податків в Україні переважно зосереджена на видобуванні, транспортуванні, переробці, зберіганні і реалізації природних ресурсів, тому в податковій політиці країни доцільно виділена сфера рентного оподаткування та регулювання нею. Варто зазначити, що рента, яка уособлює ресурсне оподаткування як самостійний інститут, досить широко використовується для реалізації державної політики в різних країнах світу.

В Україні за офіційними даними більше ніж 70 % усіх надходжень до бюджету забезпечують саме відрахування від великих платників податків.

Упродовж січня 2024 року платниками Центрального міжрегіонального управління ДПС по роботі з великими платниками податків забезпечено збір платежів до загального фонду Державного бюджету в розмірі 17,1 млрд грн, що у 1,3 раза або на 3,6 млрд грн більше січня минулого року.

У розрізі основних податків до Державного бюджету надійшло з податку на додану вартість – 12,1 млрд грн, з податку на доходи фізичних осіб – 2,2 млрд грн, з акцизного податку з вироблених підакцизних товарів – 1,9 млрд грн, по податку на прибуток – 0,4 млрд гривень.

Крім того, варто зазначити зростання надходжень до Державного бюджету порівняно з січнем 2023 року: з податку на додану вартість – на 20,1 % або на 2 млрд грн більше, з акцизного податку з вироблених підакцизних товарів – в 1,8 раза або на 0,8 млрд грн більше, з податку на доходи фізичних осіб – у 1,4 раза або на 0,6 млрд грн більше.

Надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в січні 2024 року становили 2,9 млрд грн, що на 25,1 % або на 0,6 млрд грн більше, ніж у січні 2023 року [1].

Як відомо, у першому кварталі 2021 р. великі платники податків перерахували до бюджету 49,5 млрд грн, водночас у розрізі основних податків надійшло 26,9 млрд грн ПДВ; 10,1 млрд грн податку на прибуток; 4,8 млрд грн акцизного податку. Порівняно з першим кварталом 2020 року, надходження від акцизного податку зросли на 13,9 % або 592 млн грн, а ПДВ – на 11,7 %, або на 2,8 млрд грн. Також зросли надходження від державних підприємств у частині чистого прибутку на 18 % або на 154 млн грн [2].

Що ж до конкретних компаній, то в Україні діє офіційний реєстр великих платників податків, який, проте, не оприлюднюється під час війни (станом на початок 2022 р. у ньому значилося понад 1 300 фірм). Утім у публічному реєстрі є рейтинг найбільших платників податків, ранжованих за вибором. Ці системи YouControl за 2023 р. показують, що список очолюють «АТБ-Маркет» (181 млрд грн), енергокомпанія D.TRADING (166 млрд грн) та Енергоатом (153 млрд грн), і загалом у десятку потрапили переважно гравці ринку енергетики та ритейлу, чи не найбільш концентрованих галузей в Україні. Ці числа дають уявлення про структуру української економіки та місця сили, де генеруються доходи, утім – на цьому варто наголосити – компанії з найбільшим доходом не обов'язково сплачують пропорційно великі відрахування в бюджет (суми залежать від прибутковості конкретного бізнесу та сфери його діяльності) [3].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Незважаючи на різноманітність та різноплановість наукових джерел, до сьогодні не існує жодної роботи, яка б комплексно досліджувала питання правового забезпечення діяльності великих платників податків.

Основоположними джерелами дослідження великих платників податків стали праці вітчизняних вчених у галузі адміністративного, фінансового та податкового права, серед яких можна відзначити О. Бандурку, А. Берлача, В. Білоуса, В. Гаращука, І. Голосніченка, М. Кучерявенка, О. Музика-Стефанчук, А. Нечая, М. Перепелиці, Т. Проценка, О. Рябченко та інших.

Виклад основного матеріалу. Варто зазначити, що серед різноманітних сфер діяльності держави податкова система, без перебільшення, має важливе стратегічне значення. Це через те, що в рамках цієї сфери здійснюється збір податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які поповнюють Державний та місцеві бюджети. Зібрані кошти використовуються для задоволення соціальних потреб громадян, зокрема створення умов для забезпечення їх економічних і політичних прав, надання якісної медичної допомоги, розвитку цивільної та критичної інфраструктури тощо. Ці заходи здійснюються в рамках реалізації державної податкової політики, як правильно зазначає О. В. Третьякова: «Податкова політика – найбільш активний важіль державного регулювання соціально-економічного розвитку, інвестиційної стратегії, зовнішньоекономічної діяльності, структурних змін у виробництві, прискореного розвитку пріоритетних галузей» [4, с. 147].

Практика правового регулювання здійснення податкового обслуговування великих платників указує на необхідність вчасного і якісного врахування соціально-економічних, політичних, організаційних та інших змін, вивчення та впровадження зарубіжного

досвіду організації податкового супроводження великих платників податків, виокремлення та активне застосування власного досвіду у вказаній сфері. Усе це створює передумови для ефективної, плідної співпраці податківців з великими платниками податків, виникнення між ними реальних партнерських стосунків.

Великі платники податків зазвичай перебувають під збільшеним наглядом податкових органів та громадськості. Участь у процедурі добровільної реалізації підкреслює їх відданість дотриманню законодавства та високих етичних стандартів.

У світі, де впроваджуються все більші вимоги до фінансової звітності та відкритості, участь у процедурі добровільної реалізації податкових зобов'язань відповідає глобальним тенденціям та міжнародним стандартам корпоративного управління.

Великий платник податків – це юридична особа (резидент чи нерезидент) з усіма своїми структурно відокремленими підрозділами, дочірніми підприємствами, філіями та ін., яка зареєстрована або ж здійснює свою господарську діяльність на території України, 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, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує дванадцять мільйонів гривень.

Перш ніж розпочати будь-які дії, необхідно оцінити поточний стан податкового співробітництва та існуючі податкові обов'язки. Це охоплює огляд оподатковуваного доходу, витрат, активів та інших факторів, що впливають на оподаткування.

Процедура добровільної реалізації для великих платників податків є механізмом, за допомогою якого платники податків можуть самостійно виявити та виправити будь-які помилки чи неточності у своїй податковій звітності. Ця процедура передбачає виконання ряду кроків, які дають змогу платникам податків виправити порушення та уникнути санкцій, пов'язаних з податковими порушеннями.

Основною метою процедури добровільної реалізації є стимулювання платників податків до вчасного та чесного виконання своїх податкових зобов'язань, а також забезпечення виправлення будь-яких неточностей чи помилок у податковій звітності.

Кроки процедури добровільної реалізації:

1. Виявлення порушень. Платник податків повинен провести детальний аналіз своєї податкової звітності та ідентифікувати будь-які можливі порушення або неточності.

2. Підготовка корекцій. Після виявлення порушень платник повинен підготувати корекційні заяви або звіти, які містять інформацію про виявлені помилки та пропонувані заходи для їх виправлення.

3. Подання корекційних заяв. Платник податків подає корекційні заяви або звіти до податкових органів, які містять інформацію про виявлені помилки та запропоновані заходи для їх виправлення.

4. Розгляд корекційних заяв. Податкові органи проводять ретельний аналіз поданих корекційних заяв і приймають рішення щодо їх прийняття або відхилення.

5. Виправлення помилок та сплата штрафів. У разі прийняття корекційних заяв платник податків здійснює необхідні виправлення помилок, самостійно виявлених платником податку, та застосовує штрафні санкції у разі виправлення таких помилок.

Процедура добровільної реалізації повинна мати чітку правову підставу в законодавстві країни. Важливо, щоб відповідні закони та нормативні акти чітко визначали умови, порядок та процедури, що стосуються використання цієї процедури.

Правова оцінка передбачає забезпечення прозорості та доступності процедури для всіх зацікавлених сторін. Суб'єкти господарювання повинні мати можливість ознайомитися з умовами та вимогами процедури без перешкод. Важливо, щоб процедура добровільної реалізації не порушувала законні права суб'єктів господарювання та відповідала вимогам законодавства.

Аналіз ефективності та результативності процедури добровільної реалізації сприяє досягненню мети, яка передбачена законодавством, а також мала позитивний вплив на фінансову систему та економіку загалом.

Загальна правова оцінка процедури добровільної реалізації має сприяти створенню ефективного та прозорого механізму оподаткування, який враховує інтереси як суб'єктів господарювання, так і держави.

Висновки. Однак проблеми визначення сутності великих платників податків і відповідності критеріїв їх відбору реальним ринковим умовам господарювання в Україні практично не досліджено. Варто також враховувати, що практика адміністрування великих платників податків у нашій державі ґрунтується в основному на досвіді зарубіжних країн та сформована відповідно до рекомендацій міжнародних організацій, що підкреслює актуальність вивчення світового досвіду оподаткування цієї категорії платників. Так, завданням цього дослідження є узагальнення та систематизація правових критеріїв визначення великих платників податків у розвинених країнах світу та в Україні, а також визначення перспектив оптимізації податкового супроводження цієї категорії платників податків з огляду на зарубіжний досвід. Проведене дослідження дало змогу зробити висновок оптимізації податкового співробітництва для великих платників податків, зокрема процедура добровільної реалізації набуває особливої актуальності в сучасному світі, де дотримання законодавства й ефективне управління податковими ризиками стають ключовими аспектами успішного функціонування бізнесу. Ця тема не лише сприяє фінансовій стабільності та конкурентоспроможності компаній, але й покращенню їхнього іміджу та відносин з податковими органами та громадськістю загалом. Проведене дослідження встановило, що серед податкових платежів великих платників податків основну частку становлять рентні платежі, акцизний податок та екологічний податок. Отже, оцінка податкового потенціалу великого платника податків має спрямовуватися передусім на ці види оподаткування, оскільки економічний вигравш від реалізації податкового потенціалу в цьому напрямі, а також пов'язані з цим податкові ризики будуть максимальними.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Скільки податків сплатили великі платники податків у січні 2024 року? URL : <https://news.dtki.ua/taxation/common/88731-skilki-podatktiv-splatili-veliki-platniki-podatktiv-u-sicni-2024-roku> (дата звернення: 25.03.2024).

2. Головнєв С. Найбільші платники податків в 2020 році. URL : https://biz.censor.net/resonance/3272309/nayiblsh_platniki_podatkv_v_2020_rots (дата звернення: 25.03.2024).
3. Топ-10 компаній серед найбільших платників податків. URL : <https://farmak.ua/publication/top-10-kompanij-sered-najbilshih-platnikiv-podatkiv/> (дата звернення: 25.03.2024).
4. Третякова О. В. Вплив податкової політики на економічний стан та подальший розвиток країни. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки*. 2014. Вип. 5 (4). С. 147–149. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2014_5%284%29_40
5. Щодо особливостей обліку великих платників податків та сплати податкових зобов'язань за новим місцем реєстрації. URL : <https://svp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/643503.html>
6. Decentralization of power in Ukraine and in Europe: Security and Finance issues / О. А. Музика-Стефанчук, О. О. Отраднава, Н. Л. Губерська та інші. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2020. Т. 32, Вип. 1. С. 351–359.
7. Податковий кодекс України. 10.08.2023. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента України від 2022 р. № 64/22. URL : <https://www.president.gov.ua/documents/642022-41397>
9. Закон України від 2022 р. № 2260-IX. URL : <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/zakoni-ukraini/77361.html>
10. Закон України 2022 р. № 2719-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2719-20#Text>
11. Щодо проведення документальних перевірок у період воєнного стану. 2022. URL : <https://ch.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/657064.html>
12. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету : проєкт Закону України від 25.02.2021 № 5153 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=71231

REFERENCES

1. Skilky podatkiv splatyly velyki platnyky podatkiv u sichni 2024 roku? URL : <https://news.dtkr.ua/taxation/common/88731-skilki-podatkov-splatili-veliki-platniki-podatkov-u-sichni-2024-roku> (data zvernennia: 25.03.2024).
2. Holovnov S. Naibilshi platnyky podatkiv v 2020 rotsi. URL : https://biz.censor.net/resonance/3272309/nayiblsh_platniki_podatkv_v_2020_rots (data zvernennia: 25.03.2024).
3. Top-10 kompanii sered naibilshykh platnykiv podatkiv. URL : <https://farmak.ua/publication/top-10-kompanij-sered-najbilshih-platnikiv-podatkiv/> (data zvernennia: 25.03.2024).

4. Tretiakova O. V. Vplyv podatkovoї polityky na ekonomichni stan ta podalshyi rozvytok krainy. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Serii: Ekonomichni nauky*. 2014. Vyp. 5 (4). S. 147–149. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhd_u_en_2014_5%284%29__40

5. Shchodo osoblyvosti obliku velykykh platnykiv podatkov ta splaty podatkovykh zoboviazan za novym mistsem reiestratsii. URL : <https://svp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/643503.html>

6. Decentralization of power in Ukraine and in Europe: Security and Finance issues / O. A. Muzyka-Stefanchuk, O. O. Otradnova, N. L. Huberska ta inshi. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2020. T. 32, vip. 1. P. 351–359.

7. Podatkovy kodeks Ukrainy. 10.08.2023. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

8. Pro vvedennia voiennoho stanu v Ukraini : Ukaz Prezydenta Ukrainy vid 2022 r. № 64/22. URL : <https://www.president.gov.ua/documents/642022-41397>

9. Zakon Ukrainy vid 2022 r. № 2260-IX. URL : <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkov-zakonodavstvo/zakoni-ukraini/77361.html>

10. Zakon Ukrainy vid 2022 r. № 2719-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2719-20#Text>

11. Shchodo provedennia dokumentalnykh perevirok u period voiennoho stanu. 2022. URL : <https://ch.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/657064.html>

12. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo stymuliuвання detinizatsii dokhodiv ta pidvyshchennia podatkovoї kultury hromadian shliakhom zaprovadzhennia dobrovolnoho deklaruvannia fizychnymy osobamy nalezhnykh yim aktiviv ta splaty odnorazovoho zboru do biudzhetu : projekt Zakonu vid 25.02.2021 № 5153 // Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» / Verkhovna Rada Ukrainy. URL : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=71231

O. I. Humenyuk. VOLUNTARY IMPLEMENTATION PROCEDURE FOR LARGE TAXPAYERS: ANALYSIS AND PRACTICAL ASPECTS

The purpose of the study is the systematic development of theoretical and methodological principles and methodical tools for solving the scientific task of improving the legal support of the procedure for the voluntary implementation of large taxpayers. Voluntary implementation of tax obligations is an important tool for optimizing tax cooperation, which allows taxpayers to reduce risks and ensure financial stability. It is important to support initiatives and programs aimed at supporting this process and ensuring tax compliance. The theoretical analysis and practical recommendations for the improvement of the mechanism of implementation Ukraine in the context of increasing its effectiveness have been substantiated. The current problems in this area are generalized, namely: the need to increase the efficiency of tax audits, reduce the number of errors during their conduct and make motivated decisions based on their results; improvement of available and development of new indicators for assessing the effectiveness of the control work of the tax authorities, through which one would: thoroughly assess the effectiveness of tax control as results.

Гуменюк О. І. Процедура добровільної реалізації для великих платників податків: аналіз та практичні аспекти

So, starting from the moment Ukraine gained independence, a unique taxation system that takes into account socio-economic factors and conditions of economic activity gradually developed. The national tax system is well balanced, as its formation did not happen suddenly; on the contrary, the relevant legislative act was adopted almost 10 years after the actual possibility of introducing its own taxation system.

Keywords: *large taxpayers, taxation, the tax system, voluntary implementation procedure, tax policy, tax obligations, Taxpayer.*

Стаття надійшла до редколегії 9 квітня 2024 року