

УДК 347.73

DOI 10.33244/2617-4154.4(17).2024.86-93

Н. Б. Новицька,

*д-р юрид. наук, професор,
професор кафедри цивільного права та процесу,
Державний податковий університет
e-mail: Natalka_bn_@ukr.net*

ORCID ID 0000-0003-4753-7625;

А. М. Новицький,

*д-р юрид. наук, професор,
заступник начальника наукової лабораторії,
ДНДІ МВС України
e-mail: izipg@ukr.net*

ORCID ID 0000-0001-6860-9654

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Статтю присвячено аналізу основних проблем установлення відповідальності за податкові правопорушення великих платників податків та пропозиціям щодо їх вирішення.

Зроблено висновок, що одним із чинників, які сприяли збільшенню кількості податкових порушень стала лібералізація податкового законодавства, а саме введення мораторію на податкові перевірки, ліберальні підходи щодо строків подачі податкової. Відсутність контролювальної складової в податкових правовідносинах спричинила порушення податкового законодавства недобросовісними платниками податків, порушення правил здійснення підприємницької діяльності у сферах, які контролюються податковими органами.

Визначено, що за порушення податкового законодавства в національній правовій юрисдикції впроваджено цілий ряд видів відповідальності та спеціальних обмежувальних заходів, які повинні забезпечити неухильне дотримання чинного законодавства. Водночас відповідальність великих платників податків повинна бути адекватною спричиненою шкодою, впливом цієї шкоди на суспільне життя країни.

Визначено, що основним принципом взаємодії великих платників податків та податкової служби повинно стати взаємна довіра, створення максимально комфортного середовища для виконання податкових зобов'язань, повна діджиталізація співпраці. Податкова служба повинна виходити на перевірки виключно після належного, обґрунтованого висновку аналітичної служби про наявність ризиків зловживання, ухилення від сплати податків. А ефективністю аналізу ризиків стане саме донарахування несплачених податкових зобов'язань та відповідних фінансових санкцій.

Зміна орієнтирів у діяльності податкової служби повинна забезпечити умови, за яких платнику податків буде некомфортно застосовувати схеми мінімізації або ухилення від сплати податків. Податкова служба повинна перейти від «контролювального органу» до органу публічного управління в податковій сфері із функціями надання адміністративних послуг у податковій сфері.

Ключові слова: фінансово-правова відповідальність, оподаткування, податкова система, податкова політика, податкові обов'язки, великі платники податків.

Мета статті. Проаналізувати основні проблеми встановлення відповідальності за податкові правопорушення великих платників податків та запропонувати засоби їх вирішення.

Постановка проблеми. Податкове законодавство – одне із найдинамічних, постійні зміни та впровадження нових правил поведінки в податковій сфері призводять до необхідності вивчення та усвідомлення причин та наслідків таких змін. Події в суспільному житті, які спричинили кризові ситуації в Україні, що насамперед пов'язані з військовою агресією, стали тими індикаторами, що чітко окреслили проблеми не тільки податкових правовідносин, а й тих які впливають на систему оподаткування опосередковано.

Так, окреслюючи основні чинники, які негативно вплинули на податкову систему в період війни в Україні, вже можна визначити такі:

- значні тимчасово окуповані території, які контролює ворог;
- фізичне знищення енергетичних об'єктів в Україні, що спричинило вимкнення або подача електроенергії за встановленим графіком;
- фізичне знищення засобів виробництва (розбиті заводи, фабрики, підприємства);
- мінування значних територій сільськогосподарського призначення та неможливість використання таких земель для потреб сільського господарства;
- виїзд за межі держави великої кількості економічно активної частини населення, що спричинило зниження підприємницької діяльності;
- переорієнтація державної підтримки на розвиток товарів військового та оборонного характеру;
- значні фінансові потреби для ведення військових дій;
- зниження купівельної спроможності основної частини населення та значні інфляційні процеси – це той неповний перелік негативних чинників, які загалом створили сучасний стан податкових правовідносин і потребують постійного корегування.

Значні фінансові потреби держави не можуть бути перекриті виключно за рахунок податкових надходжень. Але податкові надходження держави повинні виконувати своє основне завдання – наповнювати державний бюджет країни задля виконання всіх зобов'язань держави соціального характеру.

Виклад основного матеріалу. Аналіз податкових надходжень дає можливість стверджувати, що значна частина забезпечених надходжень була сформована великими платниками податків. Тому на сучасному етапі функціонування податкової системи України актуальним стає функціонування великих платників податків, які наповнюють

бюджет, формуючи значну частину всіх податкових надходжень. Така теза підтверджується і структурою податкової служби. У структурі Державної податкової служби створено та успішно функціонує п'ять міжрегіональних управлінь по роботі з великими платниками податків, на які покладено забезпечення реалізації повноважень ДПС у взаємовідносинах з великими та іншими платниками, які перебувають на обліку цих управлінь і здійснюють їх податкове супроводження.

Основними завданнями міжрегіонального управління визначено забезпечення реалізації державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення розрахункових операцій, зокрема готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону [1]. Розглянемо особливості оподаткування великих платників податків через призму їх виконання податкових зобов'язань та відповідальності за порушення чинного законодавства.

Поняття «великий платник податків» чітко визначено в Податковому кодексі України. Зокрема, відповідно до п. 14.1.24 Податкового кодексу України великим платником податків визначено юридичну особу або постійне представництво нерезидента на території України, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент 50 мільйонів євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період, або загальна сума податків, зборів, платежів, сплачених до Державного бюджету України, контроль за справлянням яких покладено на контролювальні органи, крім митних платежів, за який самий період перевищує еквівалент 1,5 мільйона євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період [2].

Водночас існує близьке за значенням та сутністю поняття «велике підприємство». Відповідно до ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» великими є підприємства, які не відповідають критеріям для середніх підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передувє звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – понад 20 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 мільйонів євро;
- середня кількість працівників – понад 250 осіб.

Новоутворені підприємства під час визначення відповідності критеріям застосовують показники на дату складання річної фінансової звітності. Якщо підприємство однієї з наведених категорій за показниками річної фінансової звітності впродовж двох років поспіль не відповідає наведеним критеріям, воно належить до відповідної категорії підприємств. Для визначення відповідності критеріям, встановленим у євро, застосовується офіційний курс гривні до іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі офіційних валютних курсів Національного банку України, що встановлювалися для євро впродовж відповідного року [3].

Так, бачимо, що не завжди велике підприємство буде великим платником податків. Очевидно, що це є невиправданим застосуванням різних підходів до формування вимог до поняття «великий» та потребує відповідного нормативного корегування, приведення до єдиного стандарту, який би застосовувався в різних сферах однаково, застосовуючи одні й ті самі показники.

Як зазначають дослідники, в зарубіжній практиці не існує єдиного підходу до віднесення платника податків до категорії «великий». Зазвичай це поєднання декількох різних критеріїв, зокрема показників обігу товарів і послуг, рівня доходу та прибутку тощо. Так, найпоширенішими показниками є обсяг валового доходу (використовується в Австрії, Ірландії, Нідерландах, Данії, Німеччині, Франції, Італії, Норвегії), сума сплачених до бюджету податків (використовується в Ірландії, Нідерландах, Сербії, Болгарії, Угорщині), кількість найманих працівників (в Австрії, Данії, Ірландії, Норвегії) тощо [4].

Розуміння того, що великі платники податків формують значну частку податкових надходжень, до них повинна бути й особлива увага. Це насамперед стосується недопущення несплати податків, ухилення від сплати податків, застосування схем мінімізації сплати податків. Як зазначає О. І. Гуменюк, великі платники податків часто оперують у складних правових і податкових середовищах. Добровільна реалізація податкових зобов'язань надає можливість мінімізувати ризики перед податковими органами способом активного виявлення та вирішення потенційних податкових проблем [5].

Одним із чинників, які сприяли збільшенню кількості податкових порушень, стала лібералізація податкового законодавства, а саме введення мораторію на податкові перевірки, ліберальні підходи щодо строків подачі податкової. Відсутність контролювальної складової в податкових правовідносинах спричинила порушення податкового законодавства недобросовісними платниками податків, порушення правил здійснення підприємницької діяльності у сферах, які контролюють податкові органи. Лише наприкінці 2023 року був знятий мораторій на проведення податкових перевірок. Результатом контрольної діяльності після зняття мораторію стало нарахування 45,9 млрд грн та упереджено несплати податків на суму 18,5 млрд грн [6].

За порушення податкового законодавства в національній правовій юрисдикції впроваджено ряд видів відповідальності та спеціальних обмежувальних заходів, які повинні забезпечити неухильне дотримання чинного законодавства. Так, податковим законодавством передбачено:

- 1) адміністративна відповідальність та обмеження:
 - штраф;
 - податкова застава;

- застосування арешту майна і рахунків;
- обмеження для посадових осіб юридичної особи щодо виїзду за кордон;
- 2) кримінальна відповідальність;
- 3) фінансова відповідальність:
 - штраф (фінансові санкції) за несплату / несвоєчасну сплату зобов'язань;
 - пеня (ст. 129 ПКУ);
- 4) примусова реалізація майна, що перебуває в податковій заставі, та/або стягнення грошових коштів на банківських рахунках та готівки.

Як зазначає С. В. Тереп, особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її компенсаційно-каральний характер. Компенсаційний характер відповідальності полягає в забезпеченні відшкодування збитків держави та органів місцевого самоврядування внаслідок неотримання чи отримання ними не повним обсягом або не в установлені строки податків і зборів. Каральний характер полягає в спрямованості застосування відповідальності на примусове виконання податкового обов'язку конкретним правопорушником (платником податків, податковим агентом чи іншим суб'єктом, визначеним Податковим кодексом України) та обов'язку перетерпіти негативні наслідки свого правопорушення [7]. Водночас відповідальність великих платників податків повинна бути адекватною спричиненою шкодою, впливом цієї шкоди на суспільне життя країни. Особливість виокремлення в окрему категорію суб'єктів відповідальності за податкові правопорушення можна показати на прикладі зобов'язання подання звітності в електронній формі.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 07.11.2011 № 1393 «Про затвердження Порядку надання документів великого платника податків в електронній формі» (зі змінами) передбачено особливий порядок подачі податкової звітності великими платниками податків [8]. Законопроектом від 2 листопада 2021 року № 6255 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо впровадження електронних перевірок (е-аудит)» [9] із 1 січня 2025 року великим платникам податків передбачалося зобов'язання подавати типові податкові перевіркові файли в електронному форматі SAF-T. Відповідно до законопроекту платники податків зобов'язані подавати до органів державної податкової служби експортовані з вихідної системи обліку достовірні дані про наявність і стан активів, власного капіталу та зобов'язань, а також зміни у фінансовому стані платника податків за звітний рік у вигляді стандартного аудиторського файлу (SAF-T) впродовж 60 календарних днів, що настають за останнім днем звітного року. За неподання або несвоєчасне подання, подання неповним обсягом або з помилками SAF-T передбачає застосування штрафних санкцій для великих платників податків – 100 мінімальних заробітних плат, встановленої з 1 січня звітного (податкового) року. Зазначаємо, що за порушення порядку подачі електронної звітності для великих платників податків передбачена підвищена відповідальність порівняно з іншими платниками податків.

Висновки. Серед основних пріоритетів діяльності податкової служби щодо роботи з великими платниками податків стає створення умов для безпечного ведення бізнесу, мінімізація впливу фіскальних органів на роботу таких платників податків, повна

діджиталізація відносин із великими платниками податків: податкове звітування в електронній формі, проведення електронного аудиту. Надання податкових роз'яснень в електронній формі та інші форми співпраці із застосуванням інформаційних систем податкових органів та платників податків.

Основним принципом взаємодії великих платників податків і податкової служби має бути взаємна довіра, створення максимально комфортного середовища для виконання податкових зобов'язань, повна діджиталізація співпраці. Податкова служба повинна виходити на перевірки виключно після належного, обґрунтованого висновку аналітичної служби про наявність ризиків зловживання, ухилення від сплати податків. А ефективність аналізу ризиків стане саме донарахування несплачених податкових зобов'язань і відповідних фінансових санкцій.

Зміна орієнтирів у діяльності податкової служби повинна забезпечити умови, за яких платнику податків буде некомфортно застосовувати схеми мінімізації або ухилення від сплати податків. Податкова служба повинна перейти від «контролювального органу» до органу публічного управління в податковій сфері із функціями надання адміністративних послуг у податковій сфері.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Наказ Державної податкової служби України від 12.11.2020 № 643, зі змінами, внесеними наказами ДПС від 06.12.2023 № 1012. URL : <https://cvp.tax.gov.ua/dfs-u-regioni/golov-upr/struktura/>
2. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
4. Лещух І. В. Податковий контроль великих платників податків: іноземний досвід та вітчизняна практика. *Облік і фінанси*. 2014. № 1 (63). С. 82–88.
5. Гуменюк О. І. Процедура добровільної реалізації для великих платників податків: аналіз та практичні аспекти. *Ірпінський юридичний часопис*. 2024. № 2 (15). С. 135–143.
6. Публічний звіт ДПС 2023 рік. URL : https://tax.gov.ua/data/material/000/668/791153/PUBL_CHNIY_2023.pdf
7. Терєпа С. В. Правові підстави відповідальності за порушення податкового законодавства. *Ірпінський юридичний часопис*. 2024. № 1 (14). С. 80–88.
8. Про затвердження Порядку надання документів великого платника податків в електронній формі : наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2011 № 1393 (із змінами від 30 квітня 2024). URL : <https://tax.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/78931.html>
9. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо впровадження електронних перевірок (e-аудит). URL : <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/28192>

REFERENCES

1. Nakaz Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy vid 12.11.2020 № 643, zi zminamy vnesenymy nakazamy DPS vid 06.12.2023 № 1012. URL : <https://cvp.tax.gov.ua/dfs-u-regioni/golov-upr/struktura/>
2. Podatkovi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 roku № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
3. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini : Zakon Ukrainy vid 16 lypnia 1999 roku № 996-XIV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
4. Leshchukh I. V. Podatkovi kontrol velykykh platnykiv podatkov: inozemnyi dosvid ta vitchyzniana praktyka. *Oblik i finansy*. 2014. № 1 (63). S. 82–88.
5. Humeniuk O. I. Protsedura dobrovilnoi realizatsii dlia velykykh platnykiv podatkov: analiz ta praktychni aspekty. *Irpinskyi yurydychnyi chasopys*. 2024. № 2 (15). S. 135–143.
6. Publichnyi zvit DPS 2023 rik. URL : https://tax.gov.ua/data/material/000/668/791153/PUBL_CHNIY_2023.pdf
7. Terepa S. V. Pravovi pidstavy vidpovidalnosti za porushennia podatkovoho zakonodavstva. *Irpinskyi yurydychnyi chasopys*. 2024. № 1 (14). S. 80–88.
8. Pro zatverdzhennia Poriadku nadannia dokumentiv velykoho platnyka podatkov v elektronni formi : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.11.2011 № 1393 (iz zminamy vid 30 kvitnia 2024). URL : <https://tax.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/78931.html>
9. Proekt Zakonu pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vprovadzhennia elektronnykh perevirok (e-audit). URL : <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/28192>

N. B. NOVYTSKA, A. M. NOVYTSKII. RESPONSIBILITY FOR TAX OFFENSES OF LARGE TAX PAYERS

The article is devoted to the analysis of the main problems of establishing responsibility for tax offenses of large taxpayers and proposals for their solution.

It was concluded that one of the factors that contributed to the increase in the number of tax violations was the liberalization of tax legislation, namely the introduction of a moratorium on tax audits, liberal approaches to the deadlines for filing tax returns. The absence of a controlling component in tax legal relations has caused violations of tax legislation by unscrupulous taxpayers, violations of the rules of conducting business activities in areas controlled by tax authorities.

It was determined that a number of types of liability and special restrictive measures have been implemented in national legal jurisdictions for violation of tax legislation, which should ensure strict compliance with the current legislation. At the same time, the responsibility of large taxpayers should be adequate for the damage caused, the impact of this damage on the public life of the country.

It was determined that the main principle of interaction between large taxpayers and the tax service should be mutual trust, the creation of the most comfortable environment for the

fulfillment of tax obligations, and full digitalization of cooperation. The tax service should conduct inspections only after a proper, substantiated conclusion of the analytical service about the presence of risks of abuse and tax evasion. And the effectiveness of risk analysis will be precisely the addition of unpaid tax liabilities and corresponding financial sanctions.

The change of guidelines in the activities of the tax service should provide conditions under which the taxpayer will not be comfortable using tax minimization or tax evasion schemes. The tax service should move from a "controlling body" to a public management body in the tax field with the functions of providing administrative services in the tax field.

Keywords: *financial and legal responsibility, taxation, taxation; tax system, tax policy, tax obligations, large taxpayers.*

Стаття надійшла до редколегії 2 жовтня 2024 року