



УДК 342:336.025

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ РОБОТИ З ВЕЛИКИМИ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ

Костюхіна В.М., к. ю. н.,

старший оперуповноважений оперативно-аналітичного відділу
Міжрегіональне головне управління Державної фіiscalnoї служби України –
Центральний офіс з обслуговування великих платників

Статтю присвячено аналізу та узагальненню зарубіжного досвіду організації роботи з великими платниками податків.

Ключові слова: великі платники податків, великий бізнес, спеціальні податкові адміністрації, критерії відбору великих платників, Міжнародний валютний фонд.

Статья посвящена анализу и обобщению зарубежного опыта организации работы с крупными налогоплательщиками.

Ключевые слова: крупные налогоплательщики, большой бизнес, специальные налоговые администрации, критерии отбора крупных плательщиков, Международный валютный фонд.

Kostyuhina V.M. WORKING WITH LARGE TAXPAYERS: FOREIGN EXPERIENCE

The article is devoted to analyze and generalize a foreign experience of work with large taxpayers.

Key words: large taxpayers, big business, special tax administrations, criteria for selection of large taxpayers, International Monetary Fund.

Великі платники податків є особливими суб'єктами відносин щодо наповнення державного бюджету. У більшості розвинених країн частка надходжень від великих платників податків у співвідношенні з іншою групою платників становить приблизно 50–80%, хоча їх кількість не перевищує 20% загальної кількості платників. Тому концентрація уваги податкових адміністрацій на великих платниках податків об'єктивно повинна більше орієнтуватися в цьому напрямі.

В Україні термін «великий платник податків» є законодавчо визначенням. У статті 14 Податкового кодексу України вказано, що великим платником податків є юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 500 млн грн або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, за такий самий період перевищує 12 млн грн [6].

Проте світова практика свідчить, що згідно з відповідями країн-членів Європейської організації податкових адміністрацій (далі – ІОТА) лише 45% країн-членів мають юридичне визначення терміна в основному податковому (фіiscalному) законі. Ще 45% країн використовують вказівки для визначення терміна «large taxpayer», і лише 10% країн не мають жодного визначення або іншого опису дефініції [9, с. 5]. Як свідчить практика, юридичне визначення досліджуваного поняття в законодавствах представлене у формі статті закону або правил із питань оподаткування. Однак є країни, у яких цей термін визначено іншими актами, такими як закон про ПДВ, закон про бухгалтерський облік чи кодекс торгівлі. Додаткові ознаки або вказівки надаються висновками податкових адміністрацій, у деяких випадках – роз'ясненнями міністерства фінансів. Існують визначення великого плат-

ника залежно від ревізії чи мети оподаткування. У законодавстві тих країн, які не мають ні самостійного визначення, ні вказівки на термін, немає жодного окремого блоку для роботи з великими платниками податків. Останнім часом тенденція відсутності законодавчого терміна в країнах ІОТА знизилася [9, с. 5].

З аналізу вітчизняного законодавчого поняття постають такі критерії відбору щодо клієнтів Міжрегіонального головного управління Державної фіiscalnoї служби – Центрального офісу з обслуговування великих платників:

– обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 500 млн грн;

– загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за такий самий період перевищує 12 млн грн.

Варто зазначити, що такий підхід (сума доходу та сума сплачених податків) щодо визначення платників як великих є класичним згідно з міжнародними стандартами. Зокрема, подібного відбору дотримуються Австралія, Австрія, Чилі, Японія, Корея, Італія, Греція та інші країни [9].

Так, податковим (фінансовим) законодавством Австралії визначено, що до категорії великих платників належать суб'єкти з доходом більше 250 млн австралійських доларів. Австрія визначає великих платників із доходом більше 9,68 млн євро [1]. У Чехії великими платниками називаються підприємства, дохід яких становить більше 2 млрд крон, а також банки, страхові компанії, члени фінансово-промислових груп. У Канаді існує критерій щодо надходження коштів за окремим показником від податку на прибуток та іншими непрямими податками: 250 млн канадських доларів та 100 млн канадських доларів відповідно.

Деякі країни як окремий критерій застосовують трудовий. Зазвичай він є додатковим. Так, Аргентина, Туреччина, Литва, Бельгія, Данія, Швеція як факультативний



показник використовують кількість працюючих або загальну кількість і річний фонд заробітної плати (Швеція) [9]. Щодо останнього необхідно відзначити, що такий підхід не лише орієнтується на податкову сутність великих платників, а й виражає соціальний аспект великого бізнесу. Наприклад, у Швеції такий представник із річним фондом заробітної плати працівників юридичної особи (підприємства, фінансової установи) в більш ніж 50 млн крон є прерогативним із позиції його ролі для держави [9].

У деяких країнах одні й ті ж критерії застосовуються для всієї бізнес-діяльності та окремих видів державних доходів, тоді як в інших різні критерії застосовуються залежно від підприємницької діяльності, виду податку й цілей податкового адміністрування. Крім того, існують критерії для визначення великих платників податків для адміністрування та управління, які відрізняються від критеріїв для цілей аудиту.

Окремі держави використовують критерій пов'язаності компаній корпоративними правами. Законодавством Південно-Африканської Республіки до великих платників податків віднесено групу компаній із доходом більше 1 млрд ранд (національна валюта ПАР) та групи, які займаються видобутком і наданням фінансових послуг, з доходом більше 250 млн ранд. Мережу пов'язаних осіб до великих платників віднесено також у Сінгапурі, США, Франції [9].

Зустрічаються країни, у яких застосовується регресивний критерій відбору. Так, у Бразилії показником є річна сума заробітної плати та сума заборгованості за соціальним страхуванням. Такий стан справ, на наше переконання, розширяє межі загальноприйнятої дефініції щодо ролі великих платників. Очевидно, під час переходу на обслуговування до спеціальних податкових адміністрацій у Бразилії враховуються не потенційні планові показники надходжень, а потенційні ризики втрат.

Існують також комплексні критерії відбору. Фінансовим законодавством Аргентини передбачено відбір до великих платників у разі виконання всіх критеріїв, а саме: нарахованого й сплаченого податку, річного обсягу продажів, наявності податкового боргу з ПДВ, чисельності працівників та належності до певного сектора економіки. У Болгарії існує виконання комплексу доходу та сплаченого податку. У Китаї відбувається поєднання показників обороту й власності.

До речі, комплексні показники відбору до великих платників податків існували також в Україні до 2010 р. Так, згідно з Наказом Державної податкової адміністрації України «Про затвердження порядку відбору великих платників податків та методики його застосування» від 09.12.2008 р. № 772 [7] принцип відбору великих платників податків базувався на забезпечуваності не менше 50% надходжень до Державного бюджету України. Також відбір платників податків до категорії великих відбувався поетапно та бально. Якщо загальна сума балів за встановленими показниками була більшою або дорівнювала п'яти, то платник податків відповідав критеріям і вносився

до категорії великих. До таких комплексних критеріїв належали сукупний валовий дохід, загальна сума нарахованих податків до Державного бюджету України, загальна сума сплачених податків до Державного бюджету України та загальна сума податку на додану вартість, задекларована до відшкодування з бюджету [3]. Проте згодом від такої системи уряд відмовився, акцентуючи увагу на її складності.

На відміну від інших суб'єктів, обслуговування великих платників податків, як свідчить міжнародна практика, ускладнюється низкою факторів: наявністю широких бізнес-інтересів, великовартісним обсягом угод в операційний день, великою кількістю співробітників, наявністю міжнародних транснаціональних ділових операцій із пов'язаними сторонами, унікальними характеристиками галузі діяльності (наприклад, банківської), широким поширенням учасників фінансово-промислової групи в географічному плані, складністю податкового й бухгалтерського обліку, можливістю застосування стратегії мінімізації податкових зобов'язань тощо [8].

Ю.С. Махніч відзначає, що великих платників податків в Україні можна охарактеризувати як суб'єктів державної, комунальної, приватної чи змішаної форми власності внутрішньо- та зовнішньоекономічних господарських, фінансових, корпоративних або інших правовідносин, що виражаються у формі окремих фінансових установ чи підприємств (організацій), їх філій і представництв або у формі фінансово-промислових груп, трастових, холдингових чи інших видів корпоративних об'єднань у ключових галузях економіки, які становлять прерогативу у відносинах із наповненням Державного бюджету України та підлягають особливому механізму податкового адміністрування [4, с. 65].

Роботу з великими платниками податків забезпечують спеціальні департаменти в системі податкових адміністрацій. Так, з другої половини ХХ ст., згідно з рекомендацією Організації економічного співробітництва та розвитку, низка промислово розвинених країн (наприклад, Австралія, Нідерланди, Нова Зеландія, Великобританія та США) впровадили спеціальні механізми податкового аудиту великих компаній. За результатами такої реформи на зміну універсальним податковим відомствам прийшли податкові відомства, орієнтовані на обслуговування винятково великого бізнесу [5, с. 8].

З огляду на сказане та позитивні результати досвіду щодо впровадження спеціальних податкових адміністрацій (далі – СПА) з обслуговування великих платників було зроблено важливі висновки.

По-перше, для ефективної діяльності СПА та більш сумлінного дотримання податкового законодавства платниками уряду необхідно з повною відповідальністю підійти до забезпечення всіх необхідних ресурсів СПА (кадри, інфраструктура, матеріальне та фінансове забезпечення тощо).

По-друге, надалі ефективність СПА й довіра до них будуть залежати від того, чи зможе уряд включити СПА в більш широку реформу



податкових відомств. Роль Міжнародного валютного фонду (далі – МВФ) при цьому залишається донорською.

По-третє, щоб зберігати ефективність і своєчасно відстежувати зміни в економіці й структурі великих платників та їх контрагентів, працівникам СПА необхідно здійснювати постійний моніторинг обліку й діяльності клієнтів.

По-четверте, як у сервісній, так і в обслуговуючій практиці СПА мають враховувати індивідуальну структуру та діяльність великих платників податків.

У країнах Організації економічного співробітництва та розвитку організацію управління й водночас представлення приватних інтересів великих платників у системі публічних відносин здійснюють окрім департаментів та їх посадові особи. Наприклад, в Австралії такими питаннями займається заступник комісара з питань великого бізнесу та міжнародних зв'язків (Deputy Commissioner of Large Business and International Division), у Канаді – генеральний директор інтернаціональної дирекції та великого бізнесу (Director General of International and Large Business Directorate), у Франції – керівник управління, реєстрації та аудиту великих підприємств і керівник національного й міжнародного податкового аудиту та аудиторської діяльності. Помічник секретаря відділу крупних податкових справ (Assistant Secretary of Large Case Division) є куратором великого бізнесу з податкових питань в Ірландії. У Норвегії є посада директора Центрального податкового управління для великих підприємств (Director of Central Tax Office for Large Enterprises). У Великобританії публічним менеджером у системі організації великого бізнесу є директор із питань послуг для великого бізнесу на центральному та місцевому рівні. Комісар управління великого й середнього бізнесу (Commissioner of Large & Mid-Size Business Division) займається цими питаннями в США [8].

На сьогодні спостерігається тенденція спрощення механізмів обслуговування великого бізнесу та окремих великих платників шляхом переходу на сервісну консультативну місію. Діяльність податкових адміністрацій і їх посадових осіб, на відміну від інших органів публічної влади, відзначається максимальною прозорістю й простотою. На нашу думку, такий вектор роботи є виправданим у співвідносному кінцевій меті зменшенні адміністративного тиску, що стоїть на заваді розвитку бізнес-сегменту.

Таке твердження обґруntовується законодавчою роллю та загальною місією Служби внутрішніх доходів США, що знайшло своє відображення в Кодексі внутрішніх доходів: «Ми організація світового класу, покликана реагувати на потреби наших платників по-датків шляхом впровадження інноваційних підходів до обслуговування клієнтів та їх дотримання. Ми використовуємо податкові закони чесності й справедливості, і кожен висококваліфікований співробітник робить свій внесок у місію команди. Метою роботи Служби є забезпечення платникам податків Америки найвищої якості послуг, допомагаючи

їм зрозуміти й задовольнити свої податкові обов'язки та дотримуватися законодавства в чесності й справедливості для всіх» [2].

Що стосується діяльності СПА з роботи з великим платниками податків, то в багатьох країнах, що розвиваються, і державах із переходною економікою експертами МВФ відзначаються позитивні результати з точки зору більш сумлінного виконання великими платниками податкових зобов'язань та ефективності податкового адміністрування. Крім того, СПА допомогли податковим відомствам зосередити зусилля на великих платниках, що дало ефект надходжень до бюджету. Багато країн, у яких було проведено дослідження, повідомляють, що створення СПА допомогло їм усунути найбільш серйозні недоліки в роботі податкових відомств та істотно оптимізувати основні функції податкових служб. А це у свою чергу сприяло досягненню таких результатів: 1) підвищенню обізнаності щодо діяльності великих платників податків та вдосконаленню методів виявлення й відбору платників до категорії великих; 2) більш точному й своєчасному дотриманню строків подання декларацій та перерахування платежів великими платниками податків; 3) більш ранньому виявленню порушень податкового законодавства великими платниками податків; 4) більш ефективним аудиторським перевіркам, які орієнтуються на окрім сектори економіки та проводяться більш підготовленими аудиторами; 5) зменшенню загальної суми заборгованості, а отже, більш цілеспрямованим заходам щодо стягнення заборгованості; 6) підвищенню якості підготовки персоналу, що дозволяє вирішувати складніші податкові питання та надавати якініші послуги платникам податків, а також виявляти випадки порушень і корупції [5, с. 59].

Водночас у країнах, які знаходяться на ранніх стадіях розвитку або в податкових системах яких відсутні спеціальні департаменти з роботи з великими платниками податків, МВФ рекомендує створити окремий повнофункціональний підрозділ винятково щодо роботи з великими платниками податків. Такий блок (сегмент) податкової системи повинен стати автономним і в плані відповідальності за клієнтів, і в плані надходжень до бюджету.

Експерти МВФ стверджують, що в багатьох адміністраціях доходів (особливо це стосується тихоокеанських країн-островів, таких як Нова Зеландія, Нова Гвінея, Вануату, Самоа) залишилося менше 50 осіб персоналу податкових адміністрацій, і за таких умов неможливо створити окремий орган із роботи з найбільшими платниками. Створення окремого підрозділу можливе у випадку, якщо кількість співробітників складає від 50 до 100 [10, с. 83].

Побудова ефективних спеціалізованих департаментів із роботи з великим платниками податків, на переконання фахівців Тихоокеанського центру фінансової технічної допомоги, повинна включати таку діяльність:

– проведення загальних публічних консультацій і дискусій представників великого бізнесу та контролюючих органів щодо до-



цільності створення спеціалізованого департаменту з роботи з великими платниками податків;

– формування структури СПА, у яких мають враховуватися загальні особливості податкової системи держави, специфіка роботи найбільших платників, бажані результати й прогнози щодо надходжень до бюджету;

– розширену стратегію кадрової політики щодо підбору персоналу з надання послуг великим платникам;

– критерії й методики відбору до великих платників, порядок переходу їх на обслуговування в СПА, порядок обліку, подання звітності, погашення заборгованості, що адмініструється за допомогою засобів матеріально-технічного забезпечення [10, с. 79].

Отже, аналіз зарубіжного досвіду щодо роботи з великими платниками податків дає можливість визначити певні моменти. По-перше, на систему роботи з великими платниками податків суттєво впливають такі фактори, як нормативна визначеність терміна «великий платник податків» у національному податковому законодавстві та критеріїв відбору платників. По-друге, у юридичний зміст категорії «large taxpayer» податкові системи низки держав включають представників великого бізнесу, які становлять прерогативу для держави в цілому. До них можуть належати підприємства, компанії, фінансово-промислові групи, групи компаній, які представляють особливу роль у державницьких і соціальних інститутах. По-третє, у більшості країн світу стратегію й роботу з великими платниками податків реалізують автономні податкові департаменти (спеціалізовані податкові адміністрації). На сьогодні основною формою роботи СПА з великими платниками є їх сервіс та обслуговування, що декларується в податкових законах держав. По-четверте, від ефективності побудови й струк-

тури СПА з роботи з великими платниками податків залежать не лише результати надходжень до державного бюджету, а й рівень податкової системи в цілому.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Годовий доклад інспектора по вопросам нало-гообложения Австралийского налогового управления (1999–2000 гг.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ato.gov.au>.
2. Кодекс внутренних доходов: свод федераль-ных законов, относящихся к сфере нало-гообложения (США) 1954 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.law.cornell.edu/wex/estate_tax.
3. Лист Державної податкової адміністрації України від 06.03.2009 р. № 162/08-0118 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://document.ua/shodo-vidboru-ta-formuvannja-pereliku-reestru-velikih-platni-doc11212.html>.
4. Махініч Ю.С. Правові особливості суб'єктів, що від-носяться до категорії великих платників податків в Україні / Ю.С. Махініч // Науковий вісник Херсонського державного університету : зб. наук. праць. Серія «Юридичні науки». – 2014. – № 6-2 – С. 62–65.
5. Мережа по обсягу доброчесного исполнения налоговых обязательств крупными налогоплательщи-ками: анализ опыта различных стран / под ред. К. Байер. – Вашингтон : Международный валютный фонд, 2002. – 82 с.
6. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
7. Про затвердження порядку відбору великих платників податків та методики його застосування : Наказ Державної податкової адміністрації України від 09.12.2008 р. № 772 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI9334.html.
8. Forum on tax administration: Compliance management of large business task group // Guidance note Experiences and Practices of Eight OECD Countries. – 2009. – July. – 76 p.
9. IOTA Report for Tax Administrations – Definition of Large Taxpayer / Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA). – Budapest, 2008. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.iota-tax.org.
10. PITAA (2008) Working with Large Taxpayers: Getting Started PFTAC Handbook № 5. – Suva, 2008. – 89 p.