

Сидоренко О. М., Воленко В. Г.

**ПОКРАЩЕННЯ КОНСУЛЬТАТИВНОГО СУПРОВОДЖЕННЯ
ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ЯК КЛЮЧОВИЙ ЕЛЕМЕНТ
УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В УКРАЇНІ**

У статті, на основі вивчення наукових джерел та аналітичного опрацювання емпіричного матеріалу, обґрунтовано провідну роль консультативного супроводження великих платників податків в загальній системі податкового адміністрування в Україні та сформовано ряд теоретико-утилітарних пропозицій по його удосконаленню. Також, авторами, за результатами здійснення кореляційного аналізу, доведено існування оберненої залежності між кількістю працівників контролюючих органів, що супроводжують роботу великих платників податків, та величиною податкових надходжень і сформовано на цій основі рекомендації щодо структурного удосконалення уповноважених на роботу з великими платниками податків органів Державної фіскальної служби України.

Ключові слова: *великі платники податків, податкове адміністрування, податкова система, консультативне супроводження, державний бюджет, податкові надходження.*

Сидоренко А.Н., Воленко В.Г.

**УЛУЧШЕНИЯ КОНСУЛЬТАТИВНОЕ СОПРОВОЖДЕНИЕ
КРУПНЫХ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ КАК КЛЮЧЕВОЙ ЭЛЕМЕНТ
СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В
УКРАИНЕ**

В статье, на основе изучения научных источников и аналитической обработки эмпирического материала, обоснованно ведущую роль консультативного сопровождения крупных налогоплательщиков в общей системе налогового администрирования в Украине и сформирован ряд теоретико-утилитарных предложений по его совершенствованию. Также,

авторами, по результатам осуществления корреляционного анализа, доказано существование обратной зависимости между количеством работников контролирующих органов, сопровождающих работу крупных налогоплательщиков, и величиной налоговых поступлений и сформирован на этой основе рекомендации по структурного совершенствования уполномоченных на работу с крупными плательщиками налогов органов Государственной фискальной службы Украины.

Ключевые слова: *крупные налогоплательщики, налоговое администрирование, налоговая система, консультативное сопровождение, государственный бюджет, налоговые поступления.*

Sidorenko O. M., Volenko V. G.

THE DEVELOPMENT OF ADVISORY SUPPORT OF LARGE TAXPAYERS AS MAIN ELEMENT IN IMPROVEMENT OF TAX ADMINISTRATION IN UKRAINE

In the article, based on the study of scientific sources and analytical work on empirical material, the leading role of advisory support of large taxpayers in the general system of tax administration in Ukraine was substantiated and a number of theoretical and utilitarian proposals for its improvement were formed. According to the results of correlation analysis, has been proved the existence of an inverse dependence between the number of employees of the controlling bodies accompanying the large taxpayers and the amount of tax revenues and on this basis recommendations have been made on the structural improvement of the authorities authorized to work with large taxpayers of the State fiscal service of Ukraine.

Key words: *large taxpayers, tax administration, tax system, advisory support, state budget, tax revenues.*

Постановка проблеми. *Однією з основ забезпечення побудови ефективної системи адміністрування податків і зборів є налагодження партнерських взаємин між фіскальними органами та платниками податків,*

фундаментом яких є максимізація добровільного виконання останніми власних податкових зобов'язань. Першоосною налагодження партнерства між податкоплатниками та контролюючими органами є надання їм сервісних послуг при здійсненні розрахунків за податками і платежами. При цьому варто відзначити, що останнім часом в Україні спостерігається тенденція мінливості податкового законодавства, яка в свою чергу впливає на умови та характер ведення бізнесу. Попри позитивні зміни та вдосконалення нормативно-правової бази, все ще залишаються протиріччя та неврегульовані питання. Тому, в умовах нестабільності податкового середовища отримання та володіння своєчасною і повною податковою інформацією набуває визначного характеру. Ключовим напрямком зменшення ризиків ведення бізнесу може стати отримання кваліфікованих консультацій контролюючих органів, в тому числі й щодо застосування норм податкового законодавства. В той же час, враховуючи велику кількість податкоплатників в Україні, забезпечення консультативного супроводження фіскальними органами всіх їх є неможливим через обмеженість їх функціональних можливостей. Враховуючи той факт, що основу формування дохідної частини державного бюджету в частині податкових надходжень забезпечують розрахунки великих платників податків саме налагодження ефективної системи консультативного супроводження фіскальними органами процесу виконання їх податкових зобов'язань є пріоритетом у роботі Державної фіскальної служби України (далі – ДФС). Відповідно налагодження ефективної системи консультативного супроводження функціональної діяльності великих платників податків є пріоритетним завданням ДФС в умовах сьогодення, що і обумовлює актуальність тематики даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження різних аспектів здійснення консультативного супроводження великих платників податків фіскальними органами, в тій чи іншій мірі, здійснювалось такими науковцями як: О.Ю. Тімарцев, В.П. Гой, Т.В. Василькова, І.О. Горленко, 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. Федоров, Ю.С. Махиніч, А.В.Пислиця, Н.І. Рубан, А.А. Славкова та інші. У своїх дослідженнях зазначені науковці розкрили проблематику консультативного супроводження великих платників податків з різних сторін, в тому числі з позицій налагодження партнерських взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків, забезпечення протидії ухиленням від оподаткування, спрощення системи адміністрування податків і зборів та здійснення реформування податкових органів в контексті євро інтеграції. Проведений ними науковий пошук дав значні результати, що мають вагому наукову та практичну цінність, але динамічний розпиток економіки, постійні трансформації правового поля та організаційних форм адміністрування податків вимагають забезпечення сталого наукового супроводження окресленої проблематики. Відповідно це є ще одним підтвердженням актуальності обраної тематики дослідження.

Мета статті. Метою написання цієї статті виступає вивчення сучасного стану консультативного супроводження великих платників податків фіскальними органами в Україні, визначення його місця в загальній системі податкового адміністрування та формування відповідних теоретико утилітарних рекомендацій по удосконаленню.

Виклад основного матеріалу. Як показує вивчення міжнародного досвіду та ретроспективний аналіз емпіричного матеріалу за попередні часові лаги, зазвичай структура податкових надходжень до державного бюджету формується таким чином, що відносно невелика кількість платників податків забезпечує сплату їх більшої частини (зазвичай фактично 20% податкоплатників забезпечують сплату мінімум 80% податкових зобов'язань, що формують дохідну частину державного бюджету) [2].

Не винятком в цьому процесі є і Україна. Так за результатами статистичних даних ДФС, найбільша частка податкових надходжень припадає на юридичних осіб, а саме на тих, які віднесені до категорії великих платників

податків. Для прикладу, протягом 2017 до зведеного бюджету за податками та зборами, що контролюються Офісом великих платників ДФС, забезпечено збір до загального фонду державного бюджету у сумі 248 833 млн. грн. (92%), недобір бюджету – 21 488 млн. гривень [9]. Так надходження платежів (з основних податкових платежів) до бюджету від великих платників податків по [9]:

- податку на додану вартість склали 110 966 млн. грн.;
- податку на прибуток – 43 374 млн. грн.;
- акцизному податку – 63 361 млн. грн.;
- податку на прибуток – 43 374 млн. грн.;
- податку на доходи фізичних осіб – 13 528 млн. грн.;
- частині чистого прибутку – 8 188 млн. грн.;
- військовому збору – 3 720 млн. грн.;
- рентній платі за користування радіочастотним ресурсом – 2 502 млн. грн.;
- екологічному податку – 1 014 млн. гривень.

В цьому контексті варто відзначити, що відповідно до діючого законодавства великий платник податків – це юридична особа 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 контролюючі органи, за такий самий період перевищує еквівалент 1 мільйона євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період, у разі якщо сума таких податків, зборів, платежів, крім митних платежів, перевищує еквівалент 500 тисяч євро [1].

При цьому для більшості великих платників податків притаманна участь у складних податкових правовідносинах, що мають спільні ознаки [11]:

- велика кількість взаємопов'язаних суб'єктів (організацій, підприємств, філій тощо), які при цьому географічно істотно віддалені;
- участь у різноманітних операціях, які пов'язані зі складністю чи невизначеністю застосування податкового законодавства;
- значна кількість угод за участю офшорних компаній, часто з пов'язаними компаніями, застосування трансфертних цін;
- безліч операцій у щоденній діяльності;
- використання складних фінансових інструментів та схем;
- залучення податкових консультантів з метою зменшення податкового навантаження.

Усвідомлення цих особливостей призводить до розуміння того, що великі платники податків, як основні бюджетоутворюючі підприємства одночасно, зважаючи на складність організаційно-функціональної діяльності, є ризиковими для ефективного податкового адміністрування у зв'язку з складністю організації їх функціональної діяльності та проблемним визначенням кінцевого бенефіціара всіх їх структурних елементів. Усунення цих ризиків можливо здійснити завдяки організації персонального податкового супроводження кожного з великих платників податків, що в сучасних умовах, стає однією з важливих аспектів роботи ДФС.

В цьому контексті, відзначимо, що в Україні частково перейнято зарубіжний досвід удосконалення обслуговування великих платників податків та контролю за їх діяльністю в податкових відомствах. Для ефективності роботи з мобілізації платежів до бюджетів та забезпечення стабільності надходжень, створено спеціалізовані багатофункціональні підрозділи для роботи з великими платниками податків. Вони відповідальні, зокрема, за реєстрацію та надання послуг, прийом звітності та облік платежів, стягнення недоїмки тощо. Головною перевагою створення таких структурних одиниць є

те, що в них обслуговується невелика кількість підприємств, і тому, теоретично, значна увага має приділятися індивідуальному податковому супроводженню кожного.

Основними ознаками діючих на сьогодні в Україні спеціалізованих державних податкових інспекцій по роботі з великими платниками податків є галузеве спрямування роботи з великими платниками та запровадження і реалізація функції «податкове супроводження великих платників податків». Остання фактично нині і відображає процес консультаційного супроводження діяльності великих платників податків.

Загалом, відповідно до діючого законодавства, податкове супроводження великих платників податків являє собою сукупність організаційних заходів, які вживаються спеціалізованою державною податковою інспекцією, що включає всі процеси щоденного податкового обслуговування і контролю за діяльністю платників податків, спрямована на створення умов для забезпечення повноти та своєчасності сплати до бюджетів податків і зборів такими платниками податків [12].

Податкове супроводження великих платників податків (далі – ВПП) спеціалізованими державними податковими інспекціями (далі – СДПІ) складається близько з двадцяти п'яти видів послуг, головною метою яких визначено налагодження партнерських відносин СДПІ та платника. Послуги з супроводження ВПП умовно можна поділити на: такі, що мають превентивний характер та послуги імперативного характеру. Послуги превентивного характеру мають направлятися на створення оптимальних умов податкового клімату для підприємства, що попереджують спроби ухилення від сплати податків. В свою чергу, послуги імперативного характеру зумовлені необхідністю процесом адміністрування ВПП [4].

Основні напрями обслуговування ВПП визначаються налагодження партнерських відносин, підтримка та заохочення платників податків до добровільної сплати податків і зборів на основі довіри та взаєморозуміння.

Також, поряд зі стандартизованим механізмом обліку, великим платникам, зареєстрованим в СДПІ, на практиці, надаються також і типові для усіх категорій платників адміністративні послуги, які у цьому контексті не характеризують ставлення фіскальних 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 [3]. В той же час, надання консультаційних послуг ВПП у функціоналі СДПІ окремо не виділяється, а лише може практично реалізуватись у ході заохочення платників податків до добровільної сплати податків і зборів. Така ситуація є причиною несвідомого недоотримання ВПП податкового законодавства та недоотримання ними належного рівня сервісних послуг від працівників СДПІ та призводить до зниження рівня партнерства між податкоплатниками та контролюючими органами. На наш погляд це є результатом процесу становлення консультаційного супроводження ВПП фіскальними органами та має бути усунуто в майбутніх періодах при переході на безпосереднє індивідуальне супроводження ВПП.

Відзначимо, що на практиці, в межах консультаційного супроводження ВПП органи ДФС також надають платникам певний перелік послуг, зокрема: податкові консультації за зверненням платників податків; надання відповідей на письмові запити; надання інформації щодо виконання планів, пов'язаних з основними питаннями економічної та контрольної роботи фіскальних органів (у тому числі в мережі Інтернет); проведення семінарів, практикумів (тренінгів) для платників податків з питань застосування норм податкового законодавства. Так, з метою інформування громадськості щодо завдань, напрямів і результатів діяльності органів ДФС, соціальної значимості добровільної та своєчасної сплати податків, зборів, інших платежів у 2017 році надіслано до засобів масової інформації 590 інформаційних матеріалів з питань діяльності Офісу великих платників. Кількість виходів матеріалів у ЗМІ склала: 795 матеріалів, з них 639 інформаційних, 156 консультаційно-роз'яснювальних. За звітний

період надано 649 індивідуальних податкових консультацій на запити платників податків [9]. В той же час, цього в сучасних умовах, складності та частоті трансформації податкового законодавства є недостатньо для забезпечення інформаційних потреб ВПП. На наш погляд, доцільним є закріплення за кожним ВПП, в залежності від його розміру, від одного до декількох працівників ДФС які будуть проводити щомісячні тренінги для їх бухгалтерських служб з питань змін податкового законодавства та особливостей розрахунків за податками і платежами з урахуванням специфіки функціональної діяльності кожного з ВПП.

Підтвердження цьому, є той факт, що за результатами соціологічних опитувань ВПП, проведених Асоціацією платників податків України ВПП визначаються такі недоліки в роботі МГУ ДФС – ЦО з ОВП, які не дають відчутти високу податкову культуру офісів з їх обслуговування [10]:

- 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 тощо

Відзначимо що у 2017 р. в Офісі великих платників податків ДФС обслуговується 2834 компанії, з яких 2 508 ВПП. У 2017 р. кількість ВПП зросла на 69% порівняно з попереднім звітним періодом (у 2016-му обслуговувався 1751 ВПП). При цьому незаперечним є той факт, що важливим фактором організації належного обслуговування ВПП є, належна укомплектованість СДПІ кваліфікованим персоналом. Так, чисельність

працівників МГУ ДФС – ЦО з ОВП станом на кінець 2017 року склала 1626 штатних одиниць, причому кількість працівників СДПІ у м. Києві ОВП зростала пропорційно до зростання ВПП (табл. 1)

Виходячи з даних чисельності платників та чисельності фахівців бачимо, що кількість останніх буде найвищою у тих СДПІ, які взаємодіяли із більшою кількістю великих платників податків. Для виявлення доцільності такого поділу праці та впливу чисельності персоналу, з огляду на його продуктивність, на величину платежів ВПП відповідної СДПІ (табл. 2), визначимо рівень взаємозв'язку між цими величинами шляхом розрахунку коефіцієнта кореляції.

Таблиця 1

Штатна чисельність персоналу МГУ ДФС – ЦО з ОВП за станом на кінець 2012-2017 рр.*

ООВП	2012	2013	2014	2015	2016	2017
м. Київ	485	622	622	676	592	912
м. Дніпро	271	342	342	323	149	182
м. Донецьк	273	261	251	223	-	-
м. Запоріжжя	191	188	183	172	137	115
м. Луганськ	172	169	168	153	-	-
м. Львів	161	158	158	219	175	150
м. Одеса	180	233	253	220	164	121
м. Харків	269	272	270	300	128	146
Разом	2002	2245	2247	2286	1225	1626

* складено авторами за даними Офісу з обслуговування великих платників

Таблиця 2

Фактичні надходження Державного бюджету у розрізі СДПІ за 2012-2017 рр., млн. грн.

ООВП	2012	2013	2014	2015	2016	2017
м. Київ	56140,85	58007,2	64226,82	97844,84	156864	190221,6
м. Дніпро	10353,27	9189,33	11442,33	16519,86	22880,54	18279,2
м. Донецьк	8973,71	8569,82	6087,99	3440,57	-	-
м. Запоріжжя	2500,86	2921,48	3284,8	3579,93	7391,04	8608,91
м. Луганськ	2172,57	2498,21	1580,44	1401,42	-	-
м. Львів	2651,93	2623,99	2915,97	2889,17	5187,58	6722,03
м. Одеса	3746,28	3668,96	4004,13	6168,68	7283,64	7901,33
м. Харків	10179,37	10652,32	9809,18	10439,7	14687,22	17099,9
Разом	96549,8	98131,3	103351,7	142284,2	214294	248833

* складено авторами за джерелами [5-9]

Відповідно до проведених розрахунків наявність прямого кореляційного зв'язку між кількістю працівників та обсягами податкових надходжень продемонстрував ЦО з ОВП із коефіцієнтом -0,80, Київська СДПІ – 0,73, Харківська СДПІ – -0,92 та Запорізька СДПІ – -0,99 (табл. 3).

Таблиця 3

Коефіцієнта кореляції для показників «Штатна чисельність персоналу» та «Обсяг зібраних платежів ВПП»

ООВП	Коефіцієнта кореляції
м. Київ	0,73
м. Дніпро	-0,82
м. Запоріжжя	-0,99
м. Львів	-0,28
м. Одеса	-0,74
м. Харків	-0,92
Разом	-0,80

* розраховано авторами за результатами таблиці 1 та 2.

Наявність оберненого зв'язку між показниками свідчить про те, що навіть з значним скорочення чисельності працівників в обласних СДПІ суми податкових надходжень зросли. Це пов'язано з тим, що було проведено перерозподіл функцій між обласними СПДІ та головним офісом в м. Київ, який на даний час виконує найбільшу частину роботи з обслуговування платників та має найбільшу кількість працівників. Враховуючи це доцільним є здійснення щорічного перегляду штатної чисельності органів ДФС які здійснюють роботу з ВПП в основу якої має лягти місце реєстрації останніх. Фактично має сформуватись пряма залежність між кількістю зареєстрованих ВПП та кількістю працівників відповідного підрозділу ДФС.

Висновки. Резюмуючи можемо зробити наступні висновки:

- на сьогодні в Україні відсутня ефективна система консультативного супроводження ВПП, а основою для її формування має стати формування партнерських відносини між ними і ДФС;

- одним із засобів вирішення проблеми вдосконалення взаємодії між спеціалізованими фіскальними органами та ВПП, має стати введення у дію розширеного діалогу між ними, зокрема, шляхом здійснення індивідуального консультаційного супроводження ВПП працівниками фіскальних органів;

- спираючись на те, що основна маса ВПП зосереджена в м. Київ має проводитись подальший перегляд штатних чисельностей СПДІ та головного офісу ОВП в м. Київ із забезпеченням закріплення їх працівників за конкретними ВПП для консультування на постійній основі.

Список джерел:

1. Податковий кодекс України: Закон України, Кодекс від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 09.06.2018).

2. Податкова політика держави: теорія формування та практика реалізації (реферативний огляд науково-дослідних робіт НДЦ з проблем оподаткування: 2008-2012 роки): монографія / Тарангул Л.Л., Новицький А.М., Долгий О.А. та ін.] за заг. ред. П.В. Мельника. Ірпінь: ВЦ НУ ДПС України. 2013. 406 с.

3. Ватаманюк О. С. Супроводження великих платників податків та його вдосконалення в Україні : дис. канд. ек. наук : 08.00.08 – Гроші, фінанси і кредит. Київ, 2016. 165 с.

4. Ватаманюк О.С. Специфіка податкового обслуговування великих платників податків. Управління розвитком. 2015. № 3 (181). С.19-23.

5. Звіт Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників про виконання Плану роботи на 2014 рік. URL: <http://officevp.sfs.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/186793.html> (дата звернення: 19.06.2018).

6. Звіт Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників про виконання Плану роботи на 2015 рік. URL: <http://officevp.sfs.gov.ua/data/files/151537.doc> (дата звернення: 12.06.2018).

7. Звіт Міжрегіонального головного управління Міндоходів – Центрального офісу з обслуговування великих платників про виконання Плану роботи на 2013 рік. URL: http://officevp.sfs.gov.ua/data/material/000/086/133315/Zv_t_TSO_2013.doc (дата звернення: 15.06.2018).

8. Звіт про виконання Плану роботи Офісу великих платників податків ДФС за 2016 рік. URL: <http://officevp.sfs.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/283665.html> (дата звернення: 16.06.2018).

9. Звіт про виконання Плану роботи Офісу великих платників податків ДФС за 2017 рік. URL: <http://officevp.sfs.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/326262.html> (дата звернення: 19.06.2018).

10. Критичні зауваження, що унеможливають платникам податків відчутти високу податкову культуру ДФС України. Офіційний портал Асоціації платників податків України URL: <http://www.appu.org.ua/news/--03850/> (дата звернення: 09.06.2018).

11. Офіційний портал Державна фіскальна служба України. URL: http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2010-povidomlenia/print-59436.html (дата звернення: 18.06.2018).

12. Офіційний портал Офісу ВПП URL: <http://officevp.sfs.gov.ua/> (дата звернення: 20.06.2018).

Сидоренко Олексій Миколайович – кандидат економічних наук, доцент кафедри управлінського обліку, бізнес аналітики і статистики Університету державної фіскальної служби України, (м.Ірпінь). **ORCID: 0000-0001-8394-9972**

Воленко Валерія Григорівна – аспірантка Навчально-наукового інституту фінансів, банківської справи Університету державної фіскальної служби України, (м.Ірпінь).