

РОЛЬ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У НАПОВНЕННІ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

Віктор Гой,

*здобувач кафедри адміністративного права і процесу
Національного університету Державної податкової служби України,*

Лілія Шестак,

*канд. юрид. наук,
доцент кафедри теорії та історії держави і права,
конституційного та адміністративного права
Чернігівського інституту права, соціальних технологій та праці*

Україна є незалежною, суверенною державою, та це означає не лише її самостійність у вирішенні питань внутрішньої та зовнішньої політики, а й необхідність самостійно піклуватися про власне фінансове забезпечення, грошову підтримку для реалізації своїх завдань і функцій, підтримання спокою та стабільності в державі. Таке фінансове забезпечення держава отримує шляхом застосування різних форм позаекономічного державного примусу: ліцензійні та реєстраційні збори, збори з населення, відрахування підприємств і громадян до позабюджетних фондів, оплата різних тарифів, здійснення інших обов'язкових платежів. Проте провідна роль у формуванні бюджету належить податкам [1, с. 116], більша частина з яких перераховується великими платниками податків (далі – ВПП).

Метою цієї статті є визначення місця та ролі великих платників податків у наповненні Державного бюджету України й визначення сукупності факторів, що справляють вплив на цей процес.

Поглиблений аналіз норм чинного податкового законодавства, яке так чи інакше визначає статус великих платників податків, не дозволяє виокремити перелік специфічних завдань і функцій таких суб'єктів господарювання, не дає повного уявлення про їх роль у питаннях реалізації бюджетної та податкової політики держави, забезпеченні її фінансової стабільності, економічної самостійності. Разом із тим досить часто органи ДПС України називають такі підприємства стратегічними союзниками [2, с. 3], а законодавець відносить їх до числа підприємств стратегічного значення, оскільки саме вони відіграють вирішальну роль у процесі формування бюджетних коштів. У зв'язку з цим вважаємо за необхідне виділити основну (фіскальну) та

допоміжні (всі інші) функції ВПП у питаннях наповнення Державного бюджету України.

Слід зазначити, що бюджетні надходження будь-якої держави є неоднорідними. Проте практично в кожній країні лівова частка бюджетних коштів припадає на надходження від сплати податків. Причому більша частина з них сплачується юридичними особами, які належать до числа великих платників податків. За статистичними даними, саме такі платники забезпечують майже $\frac{3}{4}$ податкових надходжень до бюджету [3, с. 9]. Проте практика свідчить, що не завжди діяльність підприємств – ВПП проходить виключно у правовому полі. Втрати бюджету у вигляді недоїмки з податків і зборів (обов'язкових платежів) по цих платниках податків досягають 60–70 % [4]. Використання так званих податкових ям, легалізація доходів, отриманих злочинним шляхом, незаконне відшкодування ПДВ, збільшення сектора тіньової економіки та, як наслідок, зростання латентних (прихованих) податкових правопорушень, вчинення низки інших порушень у сфері оподаткування є причиною того, що бюджет недоотримує значних сум коштів, а порушники мають надприбутки, які не вкладуються в економіку, а вивозяться за межі нашої держави чи осідають у кишенях кмітливих підприємців.

С. Ципкін зазначав, що невиконання податкового зобов'язання призводить до заподіяння матеріального збитку державі, порушення загальнодержавних інтересів [5, с. 29]. Незважаючи на те, що ВПП є бюджетотворюючими підприємствами, вони виступають як основні наповнювачі бюджету лише у випадку, коли є добросовісними платниками податків.

Переконані, що *добрсовісні платники податків* – це фізичні чи юридичні особи, які вчасно та в повному обсязі виконали свої

податкові зобов'язання перед бюджетами і позабюджетними державними фондами, не порушили при цьому права й інтереси інших осіб.

Визнання ВПП *недобросовісним платником податків* – це виявлення факту вчинення податкового правопорушення, що веде до застосування податкових стягнень, особливостю яких є те, що вони застосовуються незалежно від вини платника, відповідні грошові суми стягуються у першочерговому та безспірному порядку, а пеня і штрафи одночасно карають порушника податкових приписів держави та дають доходи до відповідних бюджетів (цільових позабюджетних фондів) або ж відновлюють упущену вигоду від їх недоотримання [6, с. 18]. Таким чином, вчинення великим платником податків податкового правопорушення, за умови, що воно було виявлено державою, не звільняє такого платника від обов'язку щодо наповнення державного бюджету, тобто виконання фіскальної функції завжди є обов'язковим. Слід зазначити, що примусовий вплив на правопорушника здійснюється через вплив на його кошти (в окремих випадках – на його майно (майнові права) шляхом їх примусової реалізації), а застосовувані санкції передбачають об'єднання каральних і правовідновлювальних елементів, внаслідок чого недобросовісний ВПП зобов'язаний належним чином виконати свій податковий обов'язок і сплатити пеню – грошову суму у вигляді відсотків, нарахованих на суму податкового боргу [7, с. 600].

Роль ВПП полягає не тільки в тому, що вони переказують визначені відповідно до закону грошові суми до державного бюджету. Це вузьке розуміння, що зводиться лише до механічного забезпечення фіскальної функції держави. Проте податки ВПП не просто відображають вплив правових механізмів на фінансову сферу, а й активно впливають на впорядкування податкових відносин у цілому, регулюють їх. Крім того, необхідними ознаками податкових надходжень від ВПП є стабільність, безперервність і тривалість, що, у свою чергу забезпечує стабільність усього бюджетного механізму, реальну можливість цільового використання державних коштів. Як відомо, великі платники часто співпрацюють один із одним, укладають взаємні угоди, тому неналежна фінансово-господарська діяльність одного з них може негативно позначитися на діяльності інших підприємств. Відповідно зрив із будь-яких причин податкових відрахувань ВПП до бюджету, незабезпечення їх безперервності суттєво позначається на наповненості бюджетів. Таким чином маємо пряму залежність між прибутковістю великих платників і

наповненістю 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 тягаря тощо.

Сплата податків і зборів до бюджетів великими платниками здебільшого здійснюється не з їх ініціативи. Сьогодні в Україні маємо чітко виражену фіскальну, а не добровільну основу оподаткування. Адже податки – це певні суми коштів, матеріальні блага, які великі платники податків могли б та бажали б використати на власний розсуд, а не віддавати державі. Таким чином, сплата податків передбачає наявність конфлікту фінансових інтересів великого платника та держави; вся історія існування податків свідчить, що інтереси платників податків завжди суперечать інтересам органів, які їх вводять і справляють [8, с. 209]. Це обов'язок, який визначається державою і виконання якого забезпечується можливістю застосування державного примусу. Тому є низка суб'єктивних та об'єктивних факторів, які негативно впливають на кількісні й якісні показники податкових надходжень до бюджету [9, с. 36; 10, с. 51–61]:

- низька правова культура осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність;
- відсутність традицій вітчизняних платників щодо добросовісного та повного внесення до бюджетів належних податків і зборів;
- негативне відношення платників податків до існуючої податкової системи держави, що не повною мірою відповідає їх запитам, гальмує розвиток виробництва та підприємництва, реалізується неадекватними методами перехідної економіки;
- суттєве податкове навантаження на суб'єктів господарювання, нестабільність у ставках оподаткування, визначенні їх бази та періодів;
- корислива й інша заінтересованість;
- необґрунтований перерозподіл валового внутрішнього продукту шляхом великої кількості податкових пільг, які викликають дискримінацію окремих платників;
- розбалансованість банківської системи (особливо в період світової економічної кризи);
- нестабільність податкового законодавства;
- узгодженість окремих положень законодавства;
- низький рівень юридичної підготовки працівників податкових інспекцій;
- недосконалість системи обліку платників податків і контролю за їх діяльністю;
- недостатня захищеність працівників податкових органів від фізичного та психологічного тиску.

Слід зазначити, що не всі згадані фактори справляють однаковий вплив на процеси надходження податкових платежів до бюджетів. Як свідчить практика, основною причиною недобросовісного виконання податкових зобов'язань є корислива заінтересованість, недосконалість і нестабільність податкового законодавства [9, с. 35], а також доступність, простота способів ухилення від сплати податків шляхом укладення нечесних угод (трудоих, кредитних, ліцензійних, орендних тощо) чи застосування бухгалтерських методів фальсифікації (заниження доходів, створення фіктивних рахунків у власній бухгалтерії) [11, с. 61]. Проте окремі з них, наприклад недосконалість системи обліку ВВП і контролю за їх діяльністю, сьогодні поступово втрачають своє значення, адже органи податкової служби майже на 70 % забезпечують індивідуальне податкове супроводження ВПП, що дозволяє якісніше контролювати діяльність таких платників, попереджати вчинення ними порушень законодавчих норм. Прийняття Податкового кодексу України має сприяти узгодженості законодавства з питань оподаткування, зменшенню податкового навантаження на платників, оскільки цей нормативний документ на науковій основі повинен врегулювати відносини з оподаткування в Україні, остаточно визначити перелік податків, зборів та інших обов'язкових платежів, визначити методику їх обчислення, а також ставки оподаткування, правовий статус платників податків, порядок справляння податків, умови застосування фінансових санкцій до платників податків за порушення податкового законодавства, оскарження рішень і дій податкових служб і службових осіб [12, с. 92], а впровадження в життя положень Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України повинно позитивно вплинути як на рівень податкової культури, так і на відношення підприємців до податкової системи.

Незважаючи на те значення, яке мають великі платники податків у питаннях формування бюджетних коштів, їх правовий статус до сьогодні залишається невизначеним, а підтримка з боку держави є мінімальною. Однією з причин, що гальмують розвиток ВПП, є необґрунтований перерозподіл валового внутрішнього продукту (далі – ВВП). Якщо в державах з ринковою економікою у вартості ВВП (затрати минулої праці, прибуток підприємницьких структур і оплата праці) на оплату праці припадає лівова частка, то в Україні ще з радянських часів і до сьогодні – зовсім незначна частина. Це не тільки дозволяє, а й зобов'язує державу брати на себе відповідальність як за формування доходів бюджету за рахунок надходжень від державних

підприємницьких структур, так і за забезпечення різних соціальних потреб населення.

Звичайно, частково питому вагу оплати праці у вартості ВВП можна змінити, якщо ту частину платежів підприємств до бюджету, яка визначається у відсотках до фонду заробітної плати, ввести в оплату праці працівників підприємств і стягувати ці платежі не з доходів підприємств, а із заробітної плати. Це не зменшить розміру заробітної плати, яку отримують нині працівники, але вирішення проблеми в цьому напрямі дещо змінить внутрішню структуру ВВП і наблизить її до структури ВВП країн з ринковою економікою. Але повністю вирішити зазначену проблему не можна у зв'язку з тим, що питома вага затрат минулої праці у вартості ВВП у нас набагато вища, ніж у промислово розвинутих країнах світу, адже продуктивність праці у виробничій сфері України у декілька разів нижча, а матеріало-, енерго- та трудосмість – у декілька разів вища.

За такої структури ВВП наші податки не можуть бути повною мірою використані державою для економічного регулювання діяльності виробничої сфери [12, с. 62]. Виходом із цієї ситуації є посилення інвестиційної активності, яка б забезпечила стрімке прискорення науково-технічного прогресу, поступове скасування податкових пільг і заборона введення у собівартість продукції податків і обов'язкових відрахувань, оскільки це призводить до зростання цін, зниження попиту, завдає шкоди конкурентоспроможності вітчизняних товарів, перешкоджає відновленню обігових коштів, що зумовлює скорочення бази оподаткування та зменшення надходжень до бюджету [12, с. 63].

Великі платники, як правило, є регуляторами інвестиційних процесів і тим самим забезпечують додаткові надходження до державного бюджету. Інвестиційна діяльність ВПП опосередковано впливає на наповнення державної скарбниці. Здійснення інвестицій великими платниками в економіку країни має позитивно вплинути на забезпечення податкових надходжень до бюджету, його фінансову стабільність. Тому в Україні необхідно вжити заходів, реалізація яких дозволила б активізувати внутрішній інвестиційний ринок, залучивши до нього великі підприємства [13, с. 338]:

- скоротити кількість видів діяльності, які потребують ліцензування або ж передбачають необхідність отримання інших дозвілних документів на право здійснення окремих видів господарської діяльності;

- здійснити податкову реформу, знизити вдвічі рівень оподаткування для юридичних осіб;

- встановити на рівні 25 % відрахування до Пенсійного фонду із заробітної плати з

одночасним відкриттям пенсійних рахунків кожному працюючому;

- скасувати всі відрахування до позабюджетних фондів, крім Пенсійного фонду та Фонду зайнятості;

- заборонити позасудовий арешт рахунків підприємств;

- зняти обмеження на готівкові платежі;

- внести в чинне законодавство зміни щодо захисту прав інвесторів;

- розробити систему гарантування та страхування інвестиційних ризиків на базі досвіду Багатостороннього агентства гарантування інвестицій.

Крім внутрішніх інвестицій, розвитку економіки, у тому числі наповненню бюджету, сприяє й іноземне інвестування. ВПП, укладаючи угоди з іноземними контрагентами, сприяють також розвитку зовнішньоекономічних зв'язків. Залучення іноземних інвестицій впливає на наповнення бюджету шляхом оподаткування господарської діяльності підприємств з іноземним капіталом, проте такий вплив може бути досить суттєвим, оскільки іноземне інвестування в економіку сприяє створенню нових робочих місць, будівництву виробничих потужностей, переобладнанню підприємств, розширенню мережі торговельних зв'язків тощо, тобто передбачає здійснення таких дій, які дають можливість стабілізувати існуючі та забезпечити нові надходження до бюджету за рахунок як великих платників, так і за рахунок оподаткування їх найманих працівників.

В умовах економічної кризи може виникнути бажання збільшити ставки оподаткування саме для ВПП, адже ця категорія підприємств менше піддається негативним кризовим явищам, є більш стійкою у фінансовому відношенні. Проте збільшення ставок оподаткування або ж введення нових податків може негативно позначитися на господарській діяльності таких суб'єктів, призведе до того, що вони провадитимуть активну тіньову діяльність, не декларуватимуть свої доходи тощо, оскільки

бути великим платником податків стане не вигідно у фінансовому відношенні.

Викладене дозволяє зробити **висновок**, що забезпечення надійності, стабільності, вчасності та повноти податкових надходжень до бюджету прямо залежить від ефективності господарської діяльності ВПП, їх добросовісності як платників податків, оптимального поєднання фіскальної та стимулюючої функцій оподаткування, забезпечення належної врегульованості та співрозмірності іноземних і внутрішніх інвестицій, а також збалансування податкових ставок і загальної кількості податків.

Література

1. *Кучерявенко М. П.* Податкове право України. – К., 2008. – 701 с.
2. *Податкове право* / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін.; За ред. М. П. Кучерявенка. – К., 2003. – 400 с.
3. *Матвеев О.* Особливий наголос у роботі з великими платниками податків ми ставимо на засадах партнерства // Вісник податкової служби України. – 2008. – № 48. – С. 8–11.
4. *Створення податкових інспекцій по роботі із великими платниками податків* // www.vuzlib.net/posibn_podatk.
5. *Цыткин С. Д.* Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. – М., 1995.
6. *Налоговое право Украины* / Под ред. Н. П. Кучерявенко. – Х., 2004. – 584 с.
7. *Дмитренко Е. С.* Фінансове право України: Особлива частина. – К., 2007. – 613 с.
8. *Воронова Л. К.* Фінансове право України. – К., 2006. – 448 с.
9. *Гутник А. Є.* Запобігання податковою міліцією ухиленням від сплати податків. – К., 2001. – 176 с.
10. *Гега П. Т.* Правові основи податкової системи: правопорушення, проблеми, рішення. – К., 1996. – 167 с.
11. *Зюнькін А. Г.* Фінансове право. – К., 2007. – 568 с.
12. *Ляшенко Ю. І.* Формування бюджетних коштів України в умовах ринкової трансформації економіки (теорія і практика). – Ірпінь, 2003. – 200 с.
13. *Федоренко В. Г.* Інвестознавство. – К., 2004. – 480 с.

