МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ГУМЕНЮК ОКСАНА ІВАНІВНА

УДК 347.73:336.225.3

ДИСЕРТАЦІЯ

ПРАВОВИЙ СТАТУС ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Спеціальність 081 – Право
Галузь знань 08 – Право

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
_____ **О.І. Гуменюк**

Науковий керівник: **Стріяшко Галина Миколаївна**, кандидат юридичних наук, доцент

Ірпінь – 2025

АНОТАЦІЯ

Гуменюк О.І. Правовий статус великих платників податків. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право». – Державний податковий університет, Міністерство фінансів України, – Ірпінь, 2025.

Дисертація є комплексним дослідженням теоретико-методологічних та нормативних засад правового регулювання статусу великих платників податків, у ній проаналізовано нормативно-правові акти та наукові джерела, що стосуються цієї проблеми. Вирішення поставлених завдань дозволило визначити поняття, ознаки, структуру й особливості правового статусу великих платників податків та сформулювати пропозиції щодо шляхів його удосконалення. При цьому зроблено акцент на ролі великих платників податків у забезпеченні фінансової стабільності держави та пошуку нових джерел наповнення дохідної частини бюджету.

У дисертації на основі аналізу положень національного законодавства охарактеризовано особливості теоретико-правового регулювання правового статусу великих платників податків. Зокрема, запропоновано низку таких нових понять, як «великий платник податків – юридична особа»; «великий платник податків – фізична особа»; «ознаки великого платника податків», а також удосконалено поняття, які вже набули поширення: «правовий статус великого платника податків»; «велике підприємництво»; «права великих платників податків»; «законні інтереси великих платників податків» тощо. Визначено такі критерії класифікації великих платників податків, як правовий статус, обсяг сукупного доходу або прибутку, сума сплачених податків, включення до реєстру великих платників податків.

За результатами дослідження запропоновано розглядати поняття «великий платник податків» у двох його різновидах: великий платник податків – юридична особа та великий платник податків – фізична особа. Під великим платником податків – фізичною особою розуміємо резидента та нерезидента, обсяг доходу

якого від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент одного мільйона євро. Складність визначення системних критеріїв ідентифікації великих платників податків, що суттєво відрізняються залежно від країни здійснення господарської діяльності, зумовлює необхідність виокремлення ознак великих платників, які запропоновано розглядати з урахуванням комплексу характеристик, що відображають організаційно-правову форму діяльності, правовий статус, рівень прибутковості або дохідності такої діяльності, а також його взаємовідносини з органами контролю, які ведуть облік та здійснюють податкове супроводження.

Дослідження особливостей становлення та розвитку податкового законодавства України, яке визначає правовий статус великого платника податків, дозволило окреслити етапи такого розвитку та схарактеризувати їхні особливості.

Запропоновано правовий статус великого платника податків розглядати як комплекс законодавчо закріплених характеристик платника податків, що визначають систему його прав та законних інтересів у податкових правовідносинах, податковий обов’язок та інші похідні обов’язки, визначені податковим законодавством, а також здатність до відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

Обґрунтовано, що під час воєнного стану в Україні правовий статус великих платників податків значно змінювався в період з 2022 року по теперішній час: від певного розширення прав, зменшення обов’язків, пом’якшення відповідальності за податкові правопорушення до поступового повернення до попередніх правил оподаткування.

Зміст правового статусу великих платників податків запропоновано розглядати з огляду на їхні законні інтереси, податкові обов’язки та інші похідні обов’язки, визначені податковим законодавством, а також на їхню відповідальність за порушення податкового законодавства.

Розкрито зміст та особливості категорії «права великих платників податків» як закріплених у податковому законодавстві гарантованих державою

варіантів можливої реалізації поведінки, які забезпечують можливість вчиняти конкретні дії великим платником податків, вимагати належної поведінки від посадових осіб органів контролю та вдаватися до захисту свого порушеного права.

Рекомендовано податковий обов'язок великих платників податків розглядати як комплекс імперативних законодавчих вимог зі сплати податків і зборів, участі в податковому обліку та поданні податкової звітності.

Обґрунтовується, що добровільна реалізація податкового обов'язку великими платниками податків дозволить мінімізувати ризики притягнення до відповідальності за податкові правопорушення.

З огляду на зменшення податкового навантаження під час воєнного стану визначені зміни, що стосуються обов'язків великих платників податків, а саме: зменшення їх кількості, пом'якшення відповідальності за їх неналежне виконання, погіршення загального правового статусу фізичної особи, що викликано потребою підтримати економічну активність великого підприємництва задля зростання обсягу податків.

Національна система ідентифікації великих платників податків базується на вузькому спектрі критеріїв, що ускладнює формування Реєстру великих платників податків, через що до переліку великих платників податків потрапляють суб'єкти з низьким податковим потенціалом. З метою визначення оптимальних критеріїв класифікації великих платників податків пропонується врахувати зарубіжний досвід їх формування.

Ключові слова: великий платник податків, податкове законодавство, податкові правовідносини, система оподаткування, податкові органи, права платника податків, законні інтереси, податкові надходження, правова відповідальність, добровільна реалізація обов'язку, реєстр великих платників податків, примус.

SUMMARY

Humeniuk O.I. Legal status of large taxpayers. – Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

The thesis for the degree of Doctor of Philosophy in the field of knowledge 08 «Law» in the specialty 081 «Law». – State Tax University, Ministry of Finance of Ukraine, – Irpin, 2025.

The dissertation is devoted to a comprehensive study of the theoretical, methodological and normative principles of legal regulation of the status of large taxpayers, regulatory legal acts and scientific sources that outline the above-mentioned issues. Based on the results of solving the tasks set, conclusions and proposals were formulated to determine the concept, features, structure and features of the legal status of large taxpayers and ways to improve it. The work focuses on the importance of large taxpayers in ensuring the financial stability of the state and finding new sources of filling the revenue part of the budget.

The dissertation, based on the analysis of the provisions of national legislation, investigated the completeness of the theoretical and legal regulation of the main concepts in the legal status of large taxpayers. In particular, a number of new concepts were proposed, such as «large taxpayer-legal entity»; «arge taxpayer-individual»; «signs of a large taxpayer», and also improved concepts that have already become widespread: «legal status of a large taxpayer»; «large entrepreneurship»; «rights of large taxpayers»; «legitimate interests of large taxpayers», etc. The following criteria for classifying large taxpayers have been defined: such as legal status; volume of aggregate income or profit; amounts of taxes paid; inclusion in the register of large taxpayers.

Based on the formulated conclusions, it is proposed to consider the concept of a large taxpayer in two of its varieties: a large taxpayer-legal entity and a large taxpayer-individual. The content of the definition of a large taxpayer-individual is outlined in the understanding of a resident and a non-resident, whose income from all types of activities for the last four consecutive tax (reporting) quarters exceeds the equivalent of one million euros. The difficulty in identifying systemic criteria for identifying large

taxpayers, which differ significantly depending on the country of economic activity, requires the identification of signs of large taxpayers, which are proposed to be considered through the prism of a complex of individual characteristics indicating its organizational and legal form of activity, legal status, level of profitability or profitability from activity, which ensures its relationship with the regulatory authorities that conduct accounting and tax support for large taxpayers.

The study of the features of the formation and development of modern tax legislation of Ukraine, which determined the legal status of a large taxpayer, allowed us to systematize the stages of such development with a description of their features.

It is proposed to consider the legal status of a large taxpayer as a set of legally established characteristics belonging to the taxpayer, which determine the system of his rights and legitimate interests in tax legal relations, tax liability and other derivative obligations defined by tax legislation, as well as the ability to be held liable for committing tax offenses.

It is substantiated that during martial law in Ukraine, the legal status of large taxpayers changed significantly in the period from 2022 to the present, namely from some expansion of taxpayer rights, reduction of obligations, mitigation of liability for tax offenses to a gradual return to the previously existing rules for taxation of large taxpayers.

It is proposed to consider the content of the legal status of large taxpayers through the prism of the rights and legitimate interests of large taxpayers, tax liability and other derivative obligations defined by tax legislation, and liability for violations of tax legislation.

The content and features of the category of «rights of large taxpayers» are disclosed as options for possible implementation of behavior enshrined in tax legislation, guaranteed by the state, which provide the opportunity for a large taxpayer to take specific actions, demand proper behavior from officials of regulatory bodies, and resort to protecting their violated rights.

It is recommended to consider the tax obligation of large taxpayers as a set of imperative legislative requirements for paying taxes and fees, participating in tax

accounting, and submitting tax reports. It is substantiated that the voluntary implementation of the tax obligation by large taxpayers provides an opportunity to minimize the risks of being held liable for tax offenses.

Differences were identified, given the changes in the tax burden during martial law, in the content of the obligations of large taxpayers by reducing their number and mitigating responsibility for their improper fulfillment and the deterioration of the general legal status of an individual, which is explained by the need to support the economic activity of large entrepreneurship in order to increase the amount of tax liabilities.

The national system of such identification of large taxpayers is characterized by a rather narrow range of the specified criteria, which complicates the formation of the Register of Large Taxpayers. Due to the problem of determining the qualifying criteria, entities with low tax potential often fall into the list of large taxpayers. In order to find a solution for optimal approaches to identifying the criteria for classifying large taxpayers, it is proposed to pay attention to foreign experience in their formation/

Key words: large taxpayer, tax legislation, tax legal relations, taxation system, tax authorities, taxpayer rights, legitimate interests, tax revenues, legal liability, voluntary fulfillment of obligation, register of large taxpayers, coercion.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Knyazev V., Bortnyk N., Sirant M., Lukianova H., Striiashko G., Humeniuk O. State tax policy as an object of administrative and legal regulation. *Political Questions*, 2022. Vol. 40. No. 72. P. 38-47. URL: https://www.webofscience.com/wos/woscc/full-record/WOS:000793713700003 (Web of Science).
2. Гуменюк О. І. Процедура добровільної реалізації для великих платників податків: аналіз та практичні аспекти. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал.* 2024. №2 (15). С. 135-143. URL: https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/228.
3. Гуменюк О. І. Модернізація податкового адміністрування великих платників податків в умовах війни та цифровізації. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2025. № 1. С. 708-711. URL: http://lsej.org.ua/1_2025/169.pdf
4. Гуменюк О. І. Роль великих платників податків у формуванні бюджету в умовах війни. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2025. № 2. С. 486-488. URL: http://lsej.org.ua/2_2025/119.pdf

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Гуменюк О. І. Реінжиніринг правового статусу великих платників податків: новітні стандарти та зарубіжний досвід. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку:* матеріали X наук.-практ. конф., присв. наук. школі заслуженого юриста України, професора, д.ю.н. Віктора Тарасовича Білоуса (м. Ірпінь, 30 жовтня 2024 року). Ірпінь: Державний податковий університет, 2024. С. 94-97. URL: https://dpu.edu.ua/images/2024/Photo_dlya_novyn_2024/Kafedra%20finansovogo%20ta%20podatkovogo%20prava/12%20gruden%20Kafedra%20finansovogo%20ta%20podatkovogo%20prava/zbirnik%202024_%20fin%20bezpeka%20z%20dopovn.pdf

2. Гуменюк О. І. Проблемні аспекти правового регулювання статусу великих платників податків. *Право в епоху глобальних загроз: війна, екологічні катастрофи та транснаціональна злочинність як виклики для національних правових систем:* Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 25 квітня 2025 р.) / ред. кол. : О. В. Кузьменко, В. Г. Чорна. Київ : Видавничий центр «Кафедра», 2025. С. 215-217.

3. Гуменюк О. І. Гармонізація українського законодавства щодо великих платників податків з європейськими стандартами: проблеми і перспективи. *Innovative Solutions in Science: Balancing Theory and Practice:* Collection of Scientific Papers with the Proceedings of the 3rd International Scientific and Practical Conference (April 28-30, 2025. San Francisco, USA). European Open Science Space, 2025. С. 101-102. URL: *https://www.eoss-conf.com/wp-content/uploads/2025/04/San-Francisco_USA_28.04.25.pdf*

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ……..3
ВСТУП……...……4
РОЗДІЛ 1. ВЕЛИКІ ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ ЯК СУБ'ЄКТИ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН……...……13
1.1. Поняття та ознаки великих платників податків……..….13
1.2. Генеза правового регулювання статусу великих платників податків.……31
1.3. Поняття та зміст правового статусу великих платників податків…….50
Висновки до розділу 1 ……..…….66
РОЗДІЛ 2. ЕЛЕМЕНТИ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ……..…….…70
2.1. Права та законні інтереси великих платників податків……..….70
2.2. Виконання податкових обов'язків великими платниками податків.…….....82
2.3. Відповідальність за невиконання податкових обов'язків великими платниками податків…….……...……..92
Висновки до розділу 2……..…....110
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ……115
3.1. Правові аспекти реалізації окремих елементів правового статусу великими платниками податків в умовах воєнного стану…….....115
3.2. Особливості правового статусу великих платників податків у зарубіжних країнах: досвід для України……..…….133
Висновки до розділу 3……..…..153
ВИСНОВКИ…….……..156
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……..163
ДОДАТКИ……..……..182

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

БК України – Бюджетний кодекс України;

ВПП – великі платники податків;

ВРУ – Верховна Рада України;

ГК України – Господарський кодекс України;

ДПС – Державна податкова служба України;

ДПІ – Державна податкова інспекція;

ЄС – Європейський Союз;

КУпАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення;

КК України – Кримінальний кодекс України;

КМУ – Кабінет Міністрів України;

МВФ – Міжнародний валютний фонд;

ПК України – Податковий кодекс України;

ПДВ – податок на додану вартість;

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб;

НБУ – Національний банк України.

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Однією з ключових передумов, що забезпечує належне функціонування державних інституцій та ефективне виконання державою своїх конституційних функцій є формування дохідної частини як державного, так і місцевих бюджетів. Гарантією виконання державою власної соціальної функції є формування ефективної податкової системи, яка забезпечить необхідне наповнення бюджетів, оскільки, відповідно до усталеного правила, основним джерелом такого наповнення є податкові надходження.

Основну роль у реалізації фіскальної функції податків відіграють платники податків – фізичні та юридичні особи, які шляхом виконання обов'язку зі сплати податків забезпечують надходження до державного та місцевих бюджетів. Великі платники податків значно впливають на розвиток економіки в державі, а також мають системоутворювальне значення для регіонального розвитку. Безсумнівним є виражений домінантний статус великих платників податків і в податковій системі держави, проте нерідко саме вони створюють певні загрози для бюджетної системи через тінізацію власної підприємницької діяльності з метою мінімізації оподаткування задля зменшення податкового навантаження.

Офіційні реєстри, які містять інформацію про великих платників податків, були закриті на період війни з метою захисту інформації, що унеможливлює аналіз актуальних даних стосовно їх кількості, сфер діяльності та поточного капіталу, проте, за офіційним повідомлення податкових органів, великі платники податків лише за 4 місяці 2024 року сплатили зокрема й до місцевих бюджетів майже 2,8 млрд грн, що на 56 млн грн (на 2,1%) більше, ніж за такий самий період у попередньому році. Так, за інформацією, розміщеною на офіційному сайті Східного міжрегіонального управління ДПС по роботі з великими платниками податків, протягом січня – березня 2025 року платниками податків забезпечено

збір платежів до загального фонду державного бюджету в розмірі 25,5 млрд грн. Це засвідчує, що великі платники податків досить успішно адаптуються до кризових викликів, що постали перед державою у зв'язку з воєнним станом, колосальним інфраструктурними руйнуваннями, окупацією значної частини території України та дефіцитом енергоносіїв.

У зв'язку зі зростанням бюджетних витрат держави, викликаним повномасштабною війною на її території, роль платників податків у забезпеченні таких витрат є визначальною, особливо тих платників, оподаткування прибутків яких має велике значення для наповнення бюджету країни. Зазначене свідчить про необхідність активізації досліджень з метою визначення змісту правового статусу великих платників податків, покращення взаємодії податкових органів із цією категорією платників, удосконалення процесу наповнення дохідних частин державного і місцевих бюджетів тощо. Також існує необхідність дослідження правового статусу великих платників податків з метою виявлення основних проблем його забезпечення та розроблення пропозицій щодо їх подолання задля сприяння участі великих платників податків у наповненні дохідних частин бюджетів.

Проблемам оподаткування діяльності великого бізнесу присвячені численні наукові праці економістів: О. Ватаманюк, Н. Гавриленко, О. Горшунова, М. Голютяк-Пенкальскої, Н. Мацелюх, О. Сидоренка, А. Славкової, С. Шуляренко, А. Сибірянської, Л. Карпилянської, Н. Олійник, А. Попової та ін.

У царині фінансового права правовий статус окремих суб'єктів податкових правовідносин досліджували Ю. Аністратенко, Н. Атаманчук, Л. Воронова, Н. Воротіна, О. Головашевич, В. Гой, О. Дмитрик, Л. Касьяненко, Т. Латковська, Г. Стріяшко, О. Мельник, О. Музика-Стефанчук, О. Пожидаєва, В. Ільяшенко, О. Покатаєва, Н. Пришва, О. Радишевська, В. Рядінська, Л. Савченко, В. Теремецький, К. Токарєва, Н. Якимчук та ін. Правовий статус великих

платників податків розглядали С. Бондаренко, С. Василенко, С. Лук'янцев, Ю. Махиніч, М. Мірошниченко, Ю. Циганок, К. Янішевська, І. Ясько та ін.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертація виконана відповідно до Пріоритетних напрямів фундаментальних та прикладних наукових досліджень у галузі права, затверджених постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26.03.2021 № 12-21; Плану заходів з виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25.10.2017 № 1106; Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 р. № 1805-р; Національної стратегії доходів до 2030 року, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 № 1218-р.

Тема дослідження затверджена вченою радою Університету державної фіскальної служби України (протокол від 23 листопада 2021 р. № 14).

Мета дисертаційного дослідження полягає у здійсненні комплексного дослідження теоретичних та законодавчих засад правового статусу великих платників податків, виробленні пропозицій та рекомендацій, що ґрунтуються на сучасних наукових досягненнях, із метою вдосконалення національного податкового законодавства.

Досягненню мети сприяє вирішення таких **завдань:**

– визначити поняття та ознаки великих платників податків;

– дослідити генезу правового регулювання статусу великих платників податків;

– охарактеризувати поняття та зміст правового статусу великих платників податків;

– дослідити особливості реалізації прав та законних інтересів великих платників податків;

– визначити процедури виконання податкових обов'язків великими платників податків;

– виокремити правові засади відповідальності за невиконання податкових обов'язків великими платниками податків;

– розкрити зміст проблем, що виникають під час реалізації окремих елементів правового статусу великих платників податків, та запропонувати можливі шляхи їх вирішення;

– визначити особливості правового статусу великих платників податків в окремих зарубіжних країнах;

– сформулювати пропозиції щодо удосконалення правового регулювання статусу великих платників податків в Україні.

Предметом дисертаційного дослідження є правовий статус великих платників податків.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у сфері правового регулювання статусу великих платників податків.

Методи дослідження. Методологічну основу дисертації формує система взаємопов'язаних філософських, загальнонаукових та спеціально-наукових методів наукового пізнання. Так, історично-правовий метод був застосований з метою дослідження генези правового регулювання статусу великих платників податків (підрозділ 1.2); метод діалектичного пізнання був використаний для дослідження поняття та змісту правового статусу великих платників податків (підрозділ 1.3), для визначення поняття «великий платник податків» та виокремлення його ознак (підрозділ 1.1), для характеристики прав та обов'язків великих платників податків (підрозділ 2.1); системно-структурний метод допоміг провести паралель між спорідненими поняттями та категоріями (підрозділи 1.1, 2.1, 2.2.); із застосуванням порівняльного методу були розроблені авторські

пропозиції щодо удосконалення правового регулювання статусу платників на основі зіставлення норм національного та зарубіжного законодавства (підрозділи 2.3, 3.1, 3.2).

Науково-теоретичним підґрунтям роботи є наукові монографічні праці в галузі права, а також публікації у фахових періодичних виданнях. Ключовими в контексті наукової бази для даного дослідження є праці С. Бондаренка, С. Василенко, О. Ватаманюк, А. Васильєвої, Ю. Махиніча, М. Мірошниченка, Ю. Циганка.

Нормативною та емпіричною основою дисертаційного дослідження є нормативно-правові акти України з питань правового статусу великих платників податків та статистичні матеріали податкових органів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших у вітчизняній правничій науці комплексним дослідженням правового статусу великих платників податків, на основі якого сформульовані нові наукові положення, висновки та пропозиції, а саме:

уперше:

– запропоновано поняття «великий платник податків – юридична особа» (резидент та нерезидент у складі зі структурно відокремленими підрозділами, дочірніми підприємствами, філіями, постійними представництвами, яка зареєстрована на території України та/або провадить господарську діяльність на території України, у якої обсяг прибутку від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент п’ятдесяти мільйонів євро або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податкових платежів, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує еквівалент півтора мільйона євро); «великий платник податків – фізична особа» (резидент та нерезидент, обсяг доходу якого від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент одного мільйона євро); «ознаки великого

платника податків» (це комплекс окремих характеристик, що вказують на його організаційно-правову форму діяльності, правовий статус, рівень прибутковості або дохідності від діяльності, що забезпечує його взаємовідносини з органами контролю, які ведуть облік та здійснюють податкове супроводження великих платників податків);

– виокремлено специфічні ознаки великого платника податків – юридичної особи та великого платника податків – фізичної особи;

– запропоновано критерії класифікації великих платників податків, такі як: правовий статус; обсяг сукупного доходу або прибутку; суми сплачених податків; включення до реєстру великих платників податків.

удосконалено:

– дефініції: «правовий статус великого платника податків» (це комплекс законодавчо закріплених характеристик платника податків, що визначають систему його прав та законних інтересів у податкових правовідносинах, податковий обов’язок та інші похідні обов’язки, визначені податковим законодавством, а також здатність до відповідальності за вчинення податкових правопорушень); «велике підприємництво» (це особлива форма господарської діяльності, що має як загальні законодавчо визначені ознаки підприємництва, так і спеціальні ознаки щодо кількості створених робочих місць, величини накопичених прибутків, соціальної значимості для території діяльності та кількості сплачених податків); «права великих платників податків» (це закріплені в податковому законодавстві гарантовані державою варіанти можливої реалізації поведінки, які забезпечують можливість вчиняти конкретні дії великим платником податків, вимагати належної поведінки від посадових осіб органів контролю та вдаватися до захисту свого порушеного права); «законні інтереси великих платників податків» (це прагнення до користування можливостями податкової системи, які не суперечать податковому законодавству України та

проявляються у можливості оптимізації індивідуального оподаткування і стабільності податкового регулювання в певний податковий період);

– правове регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства великими платниками податків, сформульовані пропозиції щодо внесення змін до податкового законодавства;

– підходи до оподаткування великого підприємництва;

– систему правового забезпечення обліку та ведення реєстрів великих платників податків.

дістали подальшого розвитку:

– підходи до визначення особливостей функціонування великого бізнесу в умовах воєнного стану в Україні та характеристики правового регулювання прав та обов'язків великих платників податків;

– етапи становлення правового регулювання статусу великих платників податків в Україні;

– визначення особливостей реалізації окремих елементів правового статусу великих платників податків в умовах воєнного стану;

– рекомендації щодо вдосконалення виконання податкового обов'язку великими платниками податків;

– характеристика зарубіжних підходів до ранжування великого підприємництва в контексті його прибутковості та значення для економіки.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що теоретичні положення, висновки та пропозиції, викладені в дисертації, становлять науково-теоретичний та практичний інтерес і можуть бути використані у:

– *законотворчості* – з метою удосконалення чинного податкового законодавства;

– *правозастосуванні* – для вдосконалення практичної діяльності податкових органів;

– *науково-дослідній сфері* – під час наступних наукових досліджень у сфері податкових правовідносин;

– *освітньому процесі* – під час викладання дисципліни «Податкове право України» та інших правничих дисциплін, а також при укладанні підручників та навчальних посібників.

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною, завершеною науковою працею. Сформульовані в ній положення, узагальнення, висновки, рекомендації та пропозиції обґрунтовано на підставі самостійно проведених досліджень.

У науковій статті «State tax policy as an object of administrative and legal regulation», опублікованій у співавторстві з Knyazev V., Bortnyk N., Sirant M., Lukianova H., Striiashko G., автором особисто розглянуто нормативну базу, яка формує основу регулювання податкової політики та проаналізовано поняття «правові відносини» та «правове регулювання».

Ідеї та розробки, що належать співавторам, разом з якими були опубліковані наукові статті, в дисертації не використовувалися. Для аргументації окремих положень дисертації використовувалися наукові праці інших учених, на які зроблено посилання.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження та рекомендації щодо вдосконалення податкового законодавства України було представлено в доповідях на трьох науково-практичних конференціях та інших наукових заходах, а саме: X Науково-практичній конференції «Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку», присвяченій науковій школі заслуженого юриста України, професора, д. ю. н. Віктора Тарасовича Білоуса (м. Ірпінь, 30 жовтня 2024 р.); Міжнародна науково-практична конференція «Право в епоху глобальних загроз: війна, екологічні катастрофи та транснаціональна злочинність як виклики для національних правових систем» (м. Київ, 25 квітня 2025 р.); III Міжнародній науково-

практичній конференції «Innovative Solutions in Science: Balancing Theory and Practice» (м. Сан-Франциско, США, 28–30 квітня 2025 р.).

Публікації. Ключові наукові положення та результати дисертаційного дослідження висвітлено у 7 публікаціях, серед яких: 3 статті в наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України, 1 наукова стаття в міжнародному науковому журналі, що входить до наукометричної бази даних Web of Science; 3 тез доповідей на науково-практичних конференціях, круглих столах.

Структура та обсяг дисертації визначена метою та завданнями дослідження. Робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, що послідовно об’єднують 8 підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатку. Загальний обсяг дисертації становить 183 сторінок, із яких основного тексту 162 сторінки. Список використаних джерел складає 187 найменувань на 19 сторінках та 1 додаток на 2 сторінках.

РОЗДІЛ 1
ВЕЛИКІ ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ ЯК СУБ'ЄКТИ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

1.1. Поняття та ознаки великих платників податків

Особливості правового, економічного розвитку та специфічні методи господарювання, використовувані протягом значного історичного періоду, зумовили формування індивідуальних національних традицій щодо ведення підприємництва. Провідну роль у системі підприємництва було відведено великому бізнесу, який, відповідно, набув особливого статусу великого платника податків (далі – ВПП), що впливає на вибір державою економічних орієнтирів та заходів податкової політики, орієнтованих на ефективне оподаткування великого бізнесу.

В Україні масштабування підприємництва з метою отримання статусу «великого» відбувалося в особливих економічних та політичних умовах, нерідко в умовах невідповідності національних реалій інституційним засадам ринкової економіки. З огляду на це держава завжди використовувала досвід країн, у яких такі трансформації були успішно реалізовані, з метою вдосконалення взаємодії податкових органів із ВПП.

Податкова реформа в Україні, крім інших важливих системних перетворень у податковій системі, забезпечила виокремлення з сукупності суб'єктів податкових правовідносин окремої категорії – великих платників податків, що мають специфічні ознаки.

Дослідження ролі та значення великих платників податків для податкової системи нашої держави не є фрагментарними. З'являється дедалі більше досліджень, що акцентують увагу на значенні ВПП для національної економіки, особливостях їх сервісного обслуговування тощо. Такі дослідження мають

переважно економічне спрямування. Як найбільш фундаментальні варто згадати наукові праці О. Ватаманюк [1], І. Горленко[2], В. Гоя [3], Л. Матвейчук [4]. Однак проблема визначення правового статусу великих платників податків та особливостей реалізації його окремих елементів в Україні наразі недостатньо висвітлена в сучасній правовій науці.

Перш ніж перейти до характеристики правового статусу ВПП, варто визначити поняття, основні ознаки та особливості ВПП як окремого суб'єкта господарювання та специфічного платника податків.

Передусім слід звернути увагу на різницю між категоріями «велике підприємство» та «великий платник податку». В основу поняття «велике підприємництво» покладений його розмір, що визначає економічні вигоди суб'єктів господарювання, наприклад, масштабування прибутковості власної діяльності. Поняття «великий платник» має інший акцент, воно базується на фіскальній вигоді для держави від здійснення підприємницької діяльності згаданими суб'єктами. Але через те що ВПП мають особливості, властиві великому бізнесу, вони також можуть мати вигоду від масштабування діяльності.

До найбільш характерних для класифікації [5] ознак великого бізнесу належать: кількість працевлаштованих; прибуток від реалізації результатів виробництва та інші операційні доходи; вартість активів та сумарний річний оборот. Саме тому діяльність великого підприємства, як і ВПП, може характеризуватися залученням значних за обсягами факторів виробництва: капіталу, робочої сили та природних ресурсів та виготовленням непомірної кількості продукції [1, с. 35]. Велике підприємство може мати особливе значення для держави, якщо окрім значної кількості робочих місць, воно створює додаткову повноцінну інфраструктуру із соціальними гарантіями та пільгами, медичними й освітніми установами [1, с. 38].

Варто зазначити, що великі підприємства та їх об’єднання є ключовими елементами ринкової економіки, які переважають у високотехнологічних, інфраструктурних та сировинних галузях, забезпечують розвиток інноваційних технологій та економічні перетворення в державі. До переваг великого бізнесу можна віднести можливість участі в масштабному фінансуванні науково-дослідних та експериментальних досліджень, системність та ефективність у використанні людського капіталу, можливість бути представленими на міжнародних ринках, провадити зовнішньоекономічну діяльність.

Як зазначає С. В. Щербина, «за взаємодії із великим бізнесом підвищується й ефективність діяльності суб’єктів малого підприємництва, які зорієнтовані переважно на внутрішній ринок» [6, с. 20].

Ю. В. Червіна вважає, що «розробляючи систему управлінських рішень, спрямовану на утримання ефективності активів шляхом заниження витрат, підприємства нерідко об’єднуються в інтегровані структури – господарюючі суб'єкти виробничого, фінансово-кредитного, інноваційного та торгового профілю, які формують єдину економічну систему шляхом консолідації активів на акціонерній або договірній основі» [7, с. 408].

Масштабування господарських товариств визначає ефект від мобілізації фінансових ресурсів підприємництва, що може сприяти утворенню галузевих кластерів за територіально-галузевим, конкурентно-координаційним принципом об’єднання декількох юридичних осіб. Варто зазначити, що велике підприємництво є витривалішим в умовах глобальних фінансових криз, оскільки об’єднання їх фінансових активів «вирішує проблему дефіциту внутрішніх джерел зростання виробництва, долаються бар’єри доступу на нові ринки та збільшується сировинна база» [8, с. 106].

Як слушно зазначає С. В. Щербина, «у великому бізнесі діють, як правило, складні адміністративно-командні системи управління з багаторівневим ухваленням управлінських рішень, що істотно знижує мобільність великого

підприємництва, його здатність своєчасно й адекватно реагувати на зміни ринкових ситуацій» [6, с. 18]. Сучасні проблеми його розвитку в Україні значною мірою коріняться в механізмах його походження, адже він виник не на порожньому місці, не в результаті тривалого накопичення капіталу ощадливими та працелюбними громадянами. Н. В. Павленко зазначає, що «його формування на теренах нашої держави стало наслідком потужних перерозподільних процесів, в результаті яких соціалістична суспільна власність перетворилася на приватну та класичну державну власність» [9, с. 21].

Економічне зростання України значною мірою ґрунтувалось саме на масштабуванні підприємницької діяльності, специфічними рисами якої є наявність міцних внутрішніх корпоративних зв'язків та особистих відносин, які ускладнюють прояв приватної господарської ініціативи і самостійне використання засобів виробництва [10, с. 57], однак дають можливість «обійти» формальні інститути «завдяки зв'язкам власності, особливим відносинам з органами державної влади, прямому тиску на суди та інші регуляторні інституції» [11, с. 13].

У межах цього дослідження варто зазначити, що в нормативно-правових актах України, що врегульовують господарські відносини в державі, категорії «суб'єкт великого підприємництва» та «великий платник податків» не є тотожними. Закон України «Про особливості регулювання діяльності юридичних осіб окремих організаційно-правових форм у перехідний період та об'єднань юридичних осіб» від 09.01.2025 р. визначає, що «суб'єктами великого підприємництва є юридичні особи – суб'єкти господарювання незалежно від організаційно-правової форми чи форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб та обсяг річного доходу від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 мільйонам євро, визначену за офіційним курсом гривні щодо іноземних валют,

встановленим Національним банком України (середній за звітний період – календарний рік)» [12].

Водночас згідно із статтею 14.1.24. Податкового кодексу України (далі – ПК України) **великий платник податку** – 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, крім митних платежів, за такий самий період перевищує еквівалент 1,5 мільйона євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період» [13].

Варто додати, що крім поняття «великий платник податків», національне законодавство також використовує термін «суб'єкт господарювання, що має стратегічне значення для економіки і безпеки держави» [14].

Як зазначає А. Суббот, «більшість ВПП є підприємствами стратегічного значення, проте не всі підприємства стратегічного значення належать до великих платників. Ба більше, деякі з них взагалі можуть бути у стадії банкрутства, при цьому статус стратегічно важливих вони не втрачатимуть» [15].

Отже, на нашу думку, не всіх великих платників податків можна ототожнювати із суб'єктами великого підприємництва. О. Ватаманюк вважає, що «доцільність розмежування цих двох понять та розбіжність у їх трактуванні не є безпідставною і ґрунтується насамперед на необхідності застосування національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, які визначають порядок складання і подання звітності підприємствами, а також на вимогах сучасного податкового законодавства України» [1, с. 33].

Відповідно до Угоди про асоціацію між Україною та Європейським союзом (далі – Угода між Україною та ЄС) Україна взяла на себе зобов'язання забезпечити поступову адаптацію національного законодавства України до європейського, зокрема у сферах бухгалтерського обліку та аудиту [16; 17]. Якісна імплементація Угоди між Україною та ЄС передбачає перегляд законодавчих актів, зокрема Господарського кодексу України (який втратить чинність 28.08.2025 р.) [18] та Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [19], та їх якісну адаптацію до положень європейського фінансового законодавства. Ключовим документом, що забезпечує нормативно-правове регулювання сфери бухгалтерського обліку в ЄС, є Директива 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради (далі – Директива 2013/34/ЄС) [20], яка визначає загальні принципи фінансової звітності ЄС, методи оцінки основних засобів, критерії групування підприємств за розмірами. Стаття 3 «Категорії підприємств та груп» Директиви 2013/34/ЄС до великих підприємств відносить такі, які «на дату свого балансу перевищують принаймні два з трьох нижченаведених критеріїв: валюту балансу – 20 000 000 євро; чистий оборот – 40 000 000 євро чи середню чисельність працівників, зайнятих протягом фінансового року – 250 осіб» [20]. З огляду на це О. Ватаманюк резюмує, що «заміна двох понять «великий платник» та «великий суб'єкт підприємництва» одним вбачається неможливою» [1, с. 37].

Аналіз зарубіжного досвіду застосування критеріїв для виокремлення великих підприємств та великих платників податків показав, що критерії їх ідентифікації суттєво відрізняються залежно від країни діяльності й навіть стратегії податкової політики держави. Проте ознаки прибутковості та суми сплачених до бюджетів податків є такими, що найбільш часто враховують у переважній більшості зарубіжних країн. Варто зазначити, що процедури спеціального податкового обслуговування великих платників також свідчать про їхній особливий правовий статус.

ПК України [13] визначає специфічні ознаки, що дають підстави для віднесення платників податків до великих, а саме:

1) статус юридичної особи або постійного представництва нерезидента на території України (великими платниками податків в Україні, на відміну від деяких зарубіжних країн, можуть бути виключно юридичні особи);

2) сума сукупного доходу;

3) загальна сума податків, сплачених за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали [13].

Юридичні особи, що відповідають ознакам ВПП, мають бути включені до Реєстру великих платників податків (Реєстр), який щорічно формується та затверджується наказом Державної податкової служби України. Відбір платників податків для їх включення до Реєстру здійснюється на підставі аналізу інформації про сумарні обсяги доходів від усіх видів діяльності платника податків за результатами попереднього року, а також про суми сплачених до державного бюджету України податків у другому півріччі попереднього року та першому півріччі поточного року [21].

Водночас у Проєкті Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо великих платників податків)», поданого на обговорення Державною фіскальною службою України у січні 2015 року, йшлося про збільшення порогу сплати ВПП платежів до державного бюджету, що було спричинено необхідністю додаткового врахування у розрахунках податкових платежів, які сплачуються під час митного оформлення товарів. У документі пропонували визначити, що великий платник податків – це юридична особа, у якої загальний обсяг операцій з постачання товарів/послуг від усіх видів діяльності за дванадцять послідовних календарних місяців перевищує п’ятсот мільйонів гривень або загальна сума сплачених до державного бюджету України податків за платежами, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, за такий самий період перевищує п’ятнадцять мільйонів

гривень (крім неприбуткових організацій) [22]. Проте ця законодавча ініціатива не мала продовження, оскільки у вересні 2018 р. була знята з розгляду Верховної ради України.

Одним із аспектів виокремлення ВПП є окреме супроводження (на відміну від зарубіжних країн, де індивідуальне супроводження запроваджено не лише для юридичних осіб, а й для фізичних). Можливо, деякі зміни відбудуться і в національному податковому законодавстві з огляду на активні процедури гармонізації українського законодавства до європейського. Ще 21 липня 2015 р. між Україною та МФВ було підписано Меморандум про економічну та фінансову політику (далі – Меморандум) [23], який був одним з основних документів у рамках затвердженої МФВ програми розширеного фінансування EFF (Extendedo Fund Facility) для України. Цей документ містив основні зобов'язання української сторони щодо здійснення реформ, а також характеристику економічної ситуації в Україні та подальші прогнози. У положеннях Меморандуму, присвячених політиці у фінансовому секторі, зазначено, що процес переходу до оподаткування заможних фізичних осіб в нашій державі уже розпочато [23].

У червні 2015 року із експертом Департаменту Казначейства США у ЦО з ОВП обговорювалася також можливість надання консультацій Міністерству фінансів України з питань внесення змін до податкового законодавства з метою моніторингу та контролю за дотриманням податкової дисципліни особливо заможними фізичними особами – великими платниками податків [24]. Відповідно до програми реформ, наприкінці червня 2015 року Кабінетом міністрів України було внесено на розгляд проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо запровадження обслуговування заможних фізичних осіб)» [25].

Ці зміни передбачали можливість вважати заможними платниками податків – фізичними особами тих, які відповідають одному з таких критеріїв:

а) є кінцевим бенефіціарним власником (контролером) великого платника податків;

б) прямо чи опосередковано володіє 20 і більше відсотками статутного (складеного) капіталу або правом голосу придбаних акцій (часток) юридичної особи, що є податковим резидентом іншої держави та задекларувала (отримала) дохід за попередній податковий (звітний) рік 10 і більше мільйонів євро;

в) загальний річний оподатковуваний дохід за попередній податковий (звітний) рік перевищує 50 млн грн [25].

Проте згаданий проєкт Закону так і не набув статусу закону, а тому зазначені пропозиції не були включені до податкового законодавства.

Вважаємо, що так само як юридичні особи – платники податків можуть підпади під критерії великих чи середніх, так і особливо заможні фізичні особи мають бути віднесені до великих платників податків. Вони мають подавати податкові декларації до податкового органу в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису. Погоджуємося з думкою О. Ватаманюк: «Розмежування груп великих платників – юридичних осіб та заможних осіб вважаємо необхідним з огляду на разючу відмінність в об’єктах оподаткування цих платників і, відповідно, різний порядок формування в них податкових зобов’язань» [1, с. 40].

Повертаючись до дослідження поняття та ознак великих платників податків, варто зауважити, що, незважаючи на фрагментарність наукових напрацювань за цією тематикою, окремі науковці визначили сутність та критерії класифікації великих платників податків.

Найбільш значущим у вітчизняній правничій науці є визначення поняття «великий платник податку», запропоноване В. Гоєм ще до закріплення терміна в податковому законодавстві: «Великий платник податку – це юридична особа з усіма своїми структурно відокремленими підрозділами, дочірніми підприємствами, філіями та ін., яка зареєстрована або ж здійснює свою

господарську діяльність на території України, і органами державної податкової служби України за показниками обсягу сукупного валового доходу, загальною сумою сплачених до державного бюджету податків та кількістю працюючих віднесена до числа стратегічних підприємств – платників податків» [26, с. 9]. Науковець наповнив визначення ВПП такими критеріями ідентифікації, як: чисельність найманого персоналу підприємства, обсяг сукупного валового доходу та сума сплачених до державного бюджету податків, що були закріплені чинним на той час податковим законодавством (станом на 2011 рік) [26, с. 9].

Окрім того, В. Гой одним із перших звернув увагу на неоднозначність визначення правового статусу великого платника податку, адже до законодавчого закріплення ВПП прирівнювався до стратегічно важливих для економіки та безпеки держави підприємств. На його думку, «основними ознаками підприємств, установ – великих платників податків, є те, що вони є суб'єктами податкових правовідносин, які на засадах обов'язковості, індивідуальної безоплатності, безповоротності, забезпеченості державним примусом, що не має характеру покарання або ж контрибуції, з метою забезпечення платоспроможності суб'єктів публічної влади за рахунок власних або ж залучених коштів сплачують обов'язкові платежі до бюджетів або позабюджетних державних фондів» [26, с. 9].

Визначенню ознак великих підприємств для здійснення документальних перевірок податковими органами приділив значну увагу І. Гринів, запропонувавши такі критерії відбору ВПП:

– «наявність певної кількості відокремлених структурних підрозділів, які розташовані на тій же території, що і головне підприємство, яке застосовує консолідовану сплату податку на прибуток;

– сума балансової вартості основних засобів та нематеріальних активів суб'єкта господарювання на початок звітного періоду, виражену у грошовому вимірнику;

– кількість груп основних засобів та нематеріальних активів, які підлягають амортизації та кількість методів нарахування амортизації, яку застосовує підприємство;

– показник величини отриманих підприємством фінансових кредитів, як у національній, так і в іноземній валюті» [27].

Аналізуючи податковий аспект функціонування суб'єктів господарювання, І. Гринів використовує терміни «велике підприємство» та «великий платник податку» як тотожні, при цьому не конкретизуючи зміст останнього, проте наголошує на необхідності вдосконалення податкового контролю за діяльністю великих підприємств.

На противагу цьому В. Мельник зазначає, що «податкові органи порушують принцип справедливості оподаткування шляхом виокремлення «великих» платників та створюючи для них «тепличні» умови щодо обліку і контролю, що виявляється, зокрема, в утворенні офісів для роботи ВПП» [28, с. 41]. На думку науковця, «великі платники – не що інше, як передавальна ланка» [29, с. 41], а «диференціація платників на «великих» та «невеликих» є недостатньо обґрунтованою і має дискримінаційні ознаки стосовно більшості» [29, с. 8].

Враховуючи те, що в умовах ринкової економіки будь-яка організаційна форма господарювання може знайти своє окреме місце, де буде враховано її переваги, порівняно з недоліками, даватиме кращі результати порівняно з іншими можливими організаційними формами господарювання [11, с. 12], та те, що «останніми роками у вітчизняній економіці досить чітко проявляються світові тенденції до консолідації укрупненого системного бізнесу» [8, с. 106], вважаємо за доцільне виокремлювати ВПП в окрему групу платників податків, що зумовлює потребу у формуванні понятійного апарату супроводження великих платників податків і визначенні їх статусу як особливих суб'єктів податкових відносин. Ми вважаємо такі ознаки ВПП недостатньо

обґрунтованими, адже примусова сплата податків на умовах обов'язковості, індивідуальної безоплатності й безповоротності є характерною для усіх без винятку платників податків і є об'єктивною умовою існування податкової системи держави.

Л. Матвейчук, визначаючи великого платника податків, акцентує увагу на критеріях відбору таких платників – «сукупний валовий дохід, обсяг сплачених і нарахованих платежів до державного бюджету, величина податку на додану вартість, задекларована до відшкодування з бюджету, середньооблікова кількість працівників за звітний рік» [30, с. 9].

Погоджуємось із О. Ватаманюк, яка, розглянувши окремі критерії ідентифікації ВПП та особливості їх виокремлення в Україні, спираючись на визначення, закріплені в чинному податковому законодавстві, зазначила, що «великий платник податку є юридичною особою будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, яка відповідно до результатів фінансово-господарської діяльності або обсягу сплачених до державного бюджету обов'язкових платежів відібрана до категорії платників податків, супроводження яких здійснюють спеціалізовані податкові органи» [1, с. 45]. І. Горленко та Т. Скоромцова наполягають «на провідній ролі ВПП у формуванні доходів бюджету та в інноваційному розвитку держави» [2, с. 93].

Для виокремлення ознак великих платників вважаємо за необхідне приділити увагу основним характеристикам цих суб'єктів податкових правовідносин. Господарська діяльність ВПП має складну структуру із перевагою одних правових форм організації підприємств над іншими. Відповідно до правового статусу та форми здійснення господарської діяльності, ВПП є господарськими товариствами різних форм власності. Значну частину ВПП складають акціонерні товариства та товариства з обмеженою відповідальністю [31], обмеження щодо форм власності цих підприємств не визначені. Окрім того, набуття статусу ВПП може стати результатом системної

господарської діяльності, результатом якої стало об’єднання кількох підприємств та утворення нових інтегрованих установ (корпорацій).

Л. Панчук зазначає, що «оскільки основною тенденцією світової економіки є прискорення темпів глобалізації, зумовленої міжнародною міграцією капіталів, використанням міжнародного поділу праці, поглибленням спеціалізації країн, поширенням їхніх економічних взаємовідносин та взаємозалежності, центральним суб’єктом трансформації світового економічного зростання стають транснаціональні компанії (ТНК)» [33].

З огляду на типові правові форми організації великого підприємства, варто зазначити такі особливості діяльності ВПП, як:

– наявність сукупності повнофункціональних, однак відокремлених і географічно віддалених підрозділів головного підприємства, що є особливо актуальним для господарських структур, які функціонують на міжнародній арені;

– можливість підвищення фінансового потенціалу шляхом «переливання» прибутків через співпрацю із «офшорними» партнерами;

– охоплення різноманітних рівнів ділової активності та інтересів широкого кола споживачів, що спричиняє необхідність постійного опрацювання новацій податкового законодавства та інтерпретації його колізій;

– безумовне провадження податкового планування на підприємстві та використання заходів податкової оптимізації;

– залучення висококваліфікованих податкових консультантів для реалізації завдань податкового менеджменту суб’єкта господарювання. Однією із характерних рис, притаманних ВПП є також приналежність до економічної діяльності, пов’язаної із веденням нетрадиційного для більшості суб’єктів господарювання податкового обліку та формуванням відповідної звітності, здебільшого притаманної банківській справі та страхуванню [1, с. 55].

Виокремлюючи особливості господарської діяльності ВПП передусім варто звернути увагу на їх складну структуру, зумовлену певними особливостями [33, с. 56].

Н. Р. Олійник згадує такі з них:

– ВПП здебільшого являють собою сукупності повнофункціональних, однак відокремлених і географічно віддалених підрозділів;

– діяльність ВПП охоплює різноманітні сфери й зачіпає інтереси широкого кола споживачів, що спричиняє необхідність постійного оновлення податкового законодавства та інтерпретації його колізій;

– в окремих випадках ВПП отримують можливість підвищення фінансового потенціалу через «переливання» прибутків шляхом співпраці з контрагентами, розміщеними в офшорних зонах;

– фінансово-господарська модель функціонування ВПП передбачає безумовне ведення податкового планування на підприємстві та використання заходів податкової оптимізації;

– обов’язковою умовою господарювання ВПП є залучення до праці висококваліфікованих фахівців у сфері оподаткування, робота яких спрямована переважно на мінімізацію податкових платежів суб’єкта господарювання [34, с. 56].

Науковиця також зазначає, що основною причиною, що зумовлює необхідність «здійснення фіскального регулювання діяльності ВПП, відмінного від інших категорій платників податків, є необхідність:

– забезпечення своєчасного надходження податкових платежів у повному обсязі шляхом регулювання дотримання податкового законодавства ВПП з використанням базової системи подачі податкових декларацій і платіжних зобов’язань;

– підвищення ефективності аудиторської діяльності щодо ВПП;

– підвищення рівня регулювання заборгованості зі сплати податків;

– підвищення якості обслуговування платників податків загалом» [34, с. 58].

Особливої уваги потребує фіскальний аспект функціонування ВПП, оскільки їх значний внесок у забезпечення податкових надходжень до бюджету фактично впливає на забезпечення виконання державою своїх функцій – соціальної, економічної, оборонної та інших [35, с. 92].

В. Гой резюмує, що «великі платники податків є регуляторами інвестиційних процесів, діяльність яких опосередковано впливає на наповнення державної скарбниці, адже очевидно, що результатом реалізації внутрішніх джерел інвестування, які належать підприємствам із високим фінансовим потенціалом, як правило, є розширене відтворення та впровадження інвестиційних проєктів, які в подальшому принесуть прибутки вкладникам, а в результаті розподілу ВВП і відповідні доходи державі» [3, с. 210]. Можемо лише часткового із цим погодитись, оскільки слід зважати й на ризики для податкової системи, які можуть створити ВПП.

Як слушно зауважують В. Андрущенко та Т. Тучак, «завдяки податковими ризикам, ВПП можуть перетворитися на великих неплатників. У цьому контексті під податковими ризиками розуміються усі обставини, за яких при допомозі податкових консультантів стає можливим так зване агресивне податкове планування, яке ставить за мету реалізацію способів формально легального, але нелегітимного заниження податкових зобов’язань» [36, с. 77]. Рівень складності господарських операцій, що здійснюють ВПП, «вимагає від них дотримання найвищих професійних та корпоративних стандартів, пов’язаних із веденням обліку та складанням звітності, що є особливо актуальним, враховуючи заплутаність форм ухилення від оподаткування, притаманних ВПП» [37, с. 14].

Основні ризики в діяльності ВПП щодо виконання ними податкового обов’язку спричинені такими факторами їхньої господарської діяльності:

– офшорна бізнес-активність;

– участь у контрольованих операціях;
– спрямованість податкової стратегії підприємства на мінімізацію обсягів обов'язкових платежів;
– наявність великих за обсягами масивів фінансової звітності, формування якої пов'язане із необхідністю розрахунку податкових зобов'язань ВПП, і яка підлягає подальшому опрацюванню фіскальними органами [38, с. 55].

Про високий рівень податкового ризику через невиконання податкового обов'язку ВПП свідчать такі фактори:

– фінансові результати та обсяги податкових зобов'язань, що значно відрізняються від аналогічних галузевих показників;
– суттєве відхилення обсягів сплачених податків від аналогічного показника минулого періоду та порівняно із середнім по галузі;
– відсутність економічних підстав щодо відмінностей між результатами фінансового та податкового обліку;
– наявність необґрунтованих витрат та поява збитків, сплата відносно низьких обсягів податків;
– провадження корпорацією, радою правління або керівниками підрозділів агресивного податкового планування;
– результат нарахування обов'язкових платежів, що погано узгоджується із показниками ефективності реалізації податкової політики;
– відмінності між фінансовими показниками, задекларованими при розрахунку податку на додану вартість та податку на прибуток;
– зростання обсягу доходів від реалізації продукції та надання послуг;
– скорочення обов'язкових платежів;
– наймання персоналу, що спеціалізується на застосуванні податкового та митного законодавства, для виконання повсякденних бізнес-операцій, зокрема розрахунку соціальних відрахувань та обсягу експорту чи імпорту і т. ін. [39, с. 18].

Як обґрунтовано стверджує О. Сердюк, «обсяги податкових надходжень від діяльності ВПП є настільки значущими для бюджету, що навіть незначні помилки у врахуванні податкового чинника під час вибору та реалізації стратегії і тактики їхнього розвитку можуть мати дуже серйозні наслідки» [40].

Податки, які сплачуються ВПП, не лише відображають вплив правових механізмів на фінансову сферу, а й активно впливають на впорядкування податкових відносин [41, с. 209], тому є очевидним, що значення ВПП визначається не лише наповненням бюджетів. Порівнюючи поняття «велике підприємство» та «великий платник податку», І. Саврас запропонував до функцій, які виконують ВПП, відносити:

– зовнішньоекономічне представництво держави на міжнародному ринку і, відповідно, формування національного іміджу ведення бізнесу;
– здійснення контролю за основними сегментами ринку та вплив на ціноутворення сировини, готової продукції та послуг, а на фінансовому ринку – й ціни капіталу;
– участь у регулюванні обсягів сукупного попиту та пропозиції;
– створення значного обсягу робочих місць;
– формування основної частини доходів державного бюджету;
– справляння ефекту на формування орієнтирів державної податкової політики;
– опосередкований вплив на рівень життя населення та забезпечення розвитку соціальної інфраструктури населених пунктів [42, с. 7].

О. Ватаманюк зазначає, що «основними ознаками податкових надходжень, сплачених ВПП, є стабільність, безперервність і тривалість, що у свою чергу забезпечує виконання прогнозованих показників доходів бюджету та реальну можливість фінансування запланованих у ньому видатків» [1, с. 57]. Це свідчить про пряму залежність наповнення дохідної частини державного бюджету від прибутковості ВПП. Тож, виникає необхідність у налагодженні ґрунтовних

партнерських відносин держави та ВПП, що «передбачає здійснення заходів, спрямованих на економічний розвиток країни, стимулювання іноземних інвестицій, зниження податкового навантаження тощо» [41, с. 209].

Функціонування ВПП в національній економіці набуває дедалі більшого значення, оскільки, по-перше, сфера їхньої діяльності не обмежується кордонами однієї країни, а по-друге, роль цих підприємств є значно ширшою за традиційно визнану, яка полягає в наповненні бюджету [1, с. 58]. Поряд із цим, на наш погляд, персоналізований підхід до обслуговування ВПП, полягає у врахуванні, окрім фінансового потенціалу та відповідних ризиків невиконання податкового обов'язку, їхньої соціально-економічної значущості, класичних економічних законів попиту і пропозиції, а також податкової та економічної політики держави загалом [1, с. 58].

Отже, на нашу думку, поняття «великий платник податків» слід розглядати у двох аспектах: великий платник податків – юридична особа та великий платник податків – фізична особа.

З нашої точки зору, великим платником податків – юридичною особою є резидент та нерезидент у складі зі структурно відокремленими підрозділами, дочірніми підприємствами, філіями, постійними представництвами, яка зареєстрована на території України та/або провадить господарську діяльність на території України, у якої обсяг прибутку від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент п'ятдесяти мільйонів євро або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податкових платежів, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує еквівалент півтора мільйона євро.

Великий платник податків – фізична особа – це резидент та нерезидент, обсяг доходу яких від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент одного мільйона євро.

Складність виокремлення системних критеріїв ідентифікації великих платників податків зумовлена тим, що вони суттєво відрізняються у різних країнах. На нашу думку, визначаючи такі критерії, слід враховувати організаційно-правову форму діяльності, правовий статус, рівень прибутковості або дохідності діяльності, взаємовідносини з органами контролю, які ведуть облік та здійснюють податкове супроводження великих платників податків.

Саме тому, вважаємо, що ознаками великого платника податків є:

– особливий правовий статус та значення для податкової і бюджетної системи;

– сукупність самостійно функціональних, в окремих випадах відокремлених та територіально віддалених підрозділів;

– підприємницька діяльність охоплює різні сфери ділової активності та стосується широкого кола споживачів, має публічний характер;

– залежність від податкових ризиків та чутливість до їх проявів під час капіталізації прибутків від господарської діяльності;

– необхідність застосування інструментів окремого та особливого податкового супроводження податковими органами.

1.2. Генеза правового регулювання статусу великих платників податків

Становлення та розвиток податкового законодавства в Україні, що закріплювало правовий статус платника податків, розпочалося незадовго до проголошення незалежності у 1991 р. Воно пов’язане з прийняттям Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-XII (далі – Закон № 1251-XII) [43], який закріплював основні принципи побудови системи оподаткування в Україні, визначав види податків і зборів (обов’язкових платежів)

до бюджетів та до державних цільових фондів, а також визначав права, обов'язки та відповідальність платників податків.

Якщо проводити порівняння норм вказаного нормативного акту із сучасним податковим законодавством України, то варто зазначити, що Закон № 1251-XII був досить простим. Він визначав систему загальнореспубліканських податків, зборів та обов'язкових платежів: податок на прибуток; податок на прибуток іноземних юридичних осіб від діяльності в Українській РСР; податок з обороту; акцизний збір; податок на додану вартість; податок на експорт і імпорт; податок на доходи; податок на фонд оплати праці колгоспників; прибутковий податок з громадян; плата за природні ресурси; плата за землю; лісовий доход; екологічний податок; державне мито; податок з власників транспортних засобів; мито [43, ст. 5]. Платники та об'єкти оподаткування визначалися окремо за кожним із цих податків.

На початку 90-х років минулого століття здійснювати господарську діяльність на законних підставах мали право лише юридичні особи (підприємства, колгоспи, кооперативи тощо). Це було обумовлено тим, що за радянського періоду підприємницька діяльність фізичних осіб вважалася протизаконною, а в незалежній Україні нормативно-правове регулювання підприємницької діяльності фізичних осіб було здійснено значно пізніше. Саме тому платниками переважної більшості податків і зборів, що утворювали тогочасну систему оподаткування, були визначені здебільшого юридичні особи [44, с. 40].

Винятком був лише прибутковий податок із громадян, платниками якого були лише фізичні особи. Інші платежі, такі як плата за землю, податок із власників транспортних засобів, – сплачували як фізичні, так і юридичні особи. Але при цьому Закон № 1251-XI не містив норм, які б чітко визначали обсяг прав та обов'язків платників податків – юридичних осіб [43]. Правове регулювання статусу платників податків – юридичних осіб обмежувалось лише обов'язком

сплатити певні податки, який був закріплений за визначеними групами суб'єктів господарювання.

Варто зазначити, що Закон № 1251-XII у першій редакції закріплював лише загальні засади системи оподаткування, але вже визначав принципи побудови податкової системи: стабільності, рівнонапруженості, обов'язковості, соціальної справедливості при визначенні й справлянні податків, зборів та обов'язкових платежів. Декларувалося, що податкова система має забезпечувати концентрацію в республіканському та місцевих бюджетах коштів, необхідних для розв'язання завдань економічного й соціального розвитку, створення дійових стимулів підвищення ефективності виробництва, економного використання ресурсів і охорони навколишнього середовища [43, ст. 3]. Однак ці принципи мали здебільшого декларативний характер. Наприклад, принцип стабільності не міг бути реалізований, оскільки в період становлення держави та розвитку системи державного управління, реформування адміністративно-територіального устрою, мобілізація публічних фінансів потребувала оперативних та частих адаптивних змін, що викликало необхідність внесення відповідних змін до чинного законодавства щодо системи оподаткування.

Відповідно до змін, що відбувались, Закон № 1251-XII був викладений у новій редакції як Закон України від 02.02.1994 р. № 3904-XII «Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування» (далі – Закон № 3904-XII) [45]. Закон № 3904-XII вже містив основні правові норми, що врегульовували податкову систему України на засадах, що частково відображені і в чинному податковому законодавстві. Так, стаття 4 Закону № 3904-XII визначила категорії платників податків і зборів (обов'язкових платежів) як юридичних і фізичних осіб, на яких згідно із законами України було покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) [45, ст. 4]. Важливим є те, що в Законі № 3904-XII вже досить чітко були встановлені обов'язки, права

та відповідальність платників податків, тобто всі складові їхнього правового статусу.

Відповідно до частини першої статті 9 Закону № 3904-XII на платників податків та інших обов’язкових платежів було покладені зобов’язання, більшість з яких за своєю природою стосувалися саме юридичних осіб, а саме:

а) вести бухгалтерський облік, складати звітність про фінансово-господарську діяльність і забезпечувати її зберігання у терміни, встановлені чинним законодавством;

б) подавати до державних податкових інспекцій та інших державних органів відповідно до законодавства декларації, бухгалтерську звітність та інші документи і відомості, пов’язані з обчисленням і сплатою податків та інших обов’язкових платежів;

в) сплачувати належні суми податків та інших обов’язкових платежів у встановлені законодавством терміни;

г) допускати службових осіб державних податкових інспекцій до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів чи пов’язані з утриманням об’єктів оподаткування, а також для перевірок із питань обчислення і сплати податків та інших обов’язкових платежів [45, ст. 9].

Закріплені обов’язки взаємопов’язані, оскільки ведення бухгалтерського обліку є основною передумовою для визначення сум податкових зобов’язань та формування податкових декларацій. Шляхом подання податкових декларацій платники беруть на себе зобов’язання сплатити визначені суми податків та інших обов'язкових платежів у встановлені законодавством терміни. А обов’язок допускати службових осіб органів контролю до обстеження та перевірок є необхідною передумовою для реалізації останніми своїх повноважень щодо здійснення податкового контролю [44, с. 44]. Як зазначає Ю. В. Циганок, в сучасному податковому законодавстві України ці обов’язки залишаються

визначальними для правового статусу платників податків – юридичних осіб, оскільки формують зміст самого поняття «податковий обов'язок» [44, с. 44].

Законом № 3904-XII визначає, що керівники й відповідні службові особи підприємств, установ, організацій та громадяни під час перевірки, що проводиться державними податковими інспекціями, зобов'язані давати письмові пояснення з усіх питань, що виникають, виконувати вимоги державних податкових інспекцій щодо усунення виявлених порушень законодавства про податки та інші обов'язкові платежі і підписати акт про проведення перевірки [45, ст. 9]. Цей обов'язок є важливою передумовою для реалізації органами контролю своїх повноважень щодо здійснення податкового контролю. Припинення обов'язку юридичної особи сплачувати податки або інші обов'язкові платежі до Закону № 3904-XII відбувалося шляхом сплати податку (платежу) або його скасуванням. У випадку ліквідації юридичної особи заборгованість із податку або іншого обов'язкового платежу сплачувалася у порядку, встановленому податковим законодавством України. Закон № 3904-XII закріпив такі права та обов'язки платників:

а) подавати державним податковим інспекціям документи, що підтверджують право на пільги щодо оподаткування у порядку, встановленому законодавчими актами України;

б) одержувати та ознайомлюватися з актами перевірок, проведених державними податковими інспекціями;

в) оскаржувати у встановленому законом порядку рішення державних податкових інспекцій та дії їх службових осіб [45, ст. 10].

Порівняно із сучасним обсягом прав платника податків цей перелік є досить обмеженим, проте визначені та закріплені в згаданому законі права відображені й у сучасному податковому законодавстві. Так, можливість подання документів, що свідчать про право на податкові пільги, гарантує, що платник зможе ними скористатися; право ознайомлюватись з актами перевірок є

передумовою для ефективного й обґрунтованого оскарження рішень і дій органів контролю, якщо ті, на його думку, є незаконними [44, с. 47].

Варто акцентувати увагу на тому, що Закон № 3904-XII одночасно із переліком дев'ятнадцяти загальнодержавних податків і зборів визначав і п'ятнадцять місцевих податків, тож у 1994 році податкова система включала тридцять чотири податки і збори, що сплачувалися до бюджетів різних рівнів [45].

Проте Закон № 3904-XII так і не закріпив усі елементи кожного з податків: платників, об'єкт та базу оподаткування, ставки, порядок розрахунку та сплати, звітні періоди та інше, оскільки це мало встановлюватися окремими законами за кожним із видів податків чи збору [45].

Першим законом, що встановлював зміст правового статусу платника – юридичної особи був Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.1994 р. (далі – Закон № 334/94-ВР) [46], який визначив платниками податку на прибуток підприємств дві категорії юридичних осіб: резидентів (тобто, юридичних осіб, створених за законодавством України) і нерезидентів. У цьому законі не було зазначено, що він стосується виключно нерезидентів – юридичних осіб; оподаткування доходів іноземних громадян відносилося до сфери регулювання іншого законодавчого акту – Декрету КМУ від 26.12.1992 р. № 13-92 «Про прибутковий податок з громадян» [47].

Новою категорією платників податку на прибуток було визначено філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичних осіб – резидентів. Це було пов'язано з тим, що згідно із ст. 13 Закону № 334/94-ВР його зараховування відбувалось до бюджетів місцевого самоврядування базового рівня [46]. Саме тому податок на прибуток, акумульований відокремленими підрозділами юридичних осіб, мав перераховуватись до бюджетів тих адміністративно-територіальних одиниць, де цей прибуток був отриманий. Це потребувало ведення такими відокремленими підрозділами окремого податкового обліку і

створювало певні практичні проблеми для підприємств, які мали велику кількість відокремлених підрозділів, розташовуваних у різних регіонах країни. Пункт 2.3 статті 2 Закону № 334/94-ВР передбачав для таких підприємств сплату консолідованого податку на прибуток в порядку, визначеному Головною державною податковою інспекцією України [46, ст. 2]. Об'єктом оподаткування при цьому було визначено «балансовий прибуток платника податку, збільшений на: суму збитків по товарообмінних (бартерних) операціях при реалізації продукції (робіт, послуг), здійснених за цінами нижчими від звичайних, визначених у встановленому порядку; кошти фондів, створених платником податку за рахунок собівартості продукції (робіт, послуг), використаних ним не за цільовим призначенням; суму коштів, включаючи валютні цінності, вартість матеріальних цінностей і нематеріальних активів, включаючи корпоративні права і цінні папери, одержані платником податку від інших суб'єктів підприємницької діяльності на власні потреби безоплатно чи у вигляді безповоротної фінансової допомоги або не врахованих на рахунку реалізації» [46, ст. 3]. Такі коригування балансового прибутку подібні до сучасних податкових коригувань фінансового результату. Але на той період їх передбачалось лише три, і їх метою було запобігання схемам мінімізації податку на прибуток за рахунок бартерних операцій, маніпуляцій із собівартістю та удаваних угод дарування, що укладались в обмін на фактичне постачання продукції [44, с. 49]. Балансовий прибуток визначався «як загальна сума прибутку підприємства від усіх видів діяльності за звітний період, отримана як на території України, її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами, яка відображена в його балансі і включає прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг), в тому числі продукції допоміжних і обслуговуючих виробництв, що не мають окремого балансу, основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів

та матеріальних цінностей, а також прибуток від орендних (лізингових) операцій, роялті та від позареалізаційних операцій» [46, ст. 3].

При цьому прибуток від господарських операцій кожного виду визначався з урахуванням окремих норм та обмежень, встановлених у статті 3 Закону № 334/94-ВР, і розрахована таким чином сума не була прибутком у економічному розумінні [45]. Власне, наявність таких особливих прав обчислення прибутку і потребувала від підприємств ведення окремого податкового обліку, відмінного від загальноприйнятого бухгалтерського обліку, хоча саме поняття «податковий облік» не було визначене на законодавчому рівні. Базова ставка податку на прибуток підприємств складала 30 %, що суттєво перевищує ставку, що діє сьогодні (18 %) [44, с. 49]. Варто зазначити, що саме податок на прибуток підприємств став основою для формування загальної системи оподаткування юридичних осіб, структура якої, наближена до нинішньої, почала формуватися у 1997 р.

Наступний етап врегулювання правового статусу великих платників податків починається 1 липня 1997 р., коли набирають чинності два ключові податкові закони, що остаточно сформували законодавство щодо системи оподаткування юридичних осіб, значною мірою наближену до сучасної [44, с. 49]. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР [48], що замінив Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. № 14-92 «Про податок на добавлену вартість» [49], та Закон України від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [50] визначили систему оподаткування юридичних осіб на той час. Ситуація ускладнювалась тим, що порядок нарахування та сплати 19-ти загальнодержавних та 15-ти місцевих податків та зборів, що входили в систему оподаткування в Україні на той час, встановлювався окремими нормативними актами по кожному із податків [44, с. 53]. Виняток був

зроблений лише для місцевих податків, які встановлював Декрет КМУ «Про місцеві податки та збори» від 20.05.1993 р. № 56-93 [51], чинний до 2010 р.

Складність реалізації податкового обов'язку полягала в тому, що по-різному встановлювалися строки подання податкової звітності та сплати податків і зборів до бюджетів всіх рівнів. Загальна система оподаткування була дуже складною для суб'єктів малого підприємництва та стримувала економічний розвиток країни [52].

Саме тому з метою реалізації державної політики щодо розвитку та підтримки малого підприємництва, ефективного використання його можливостей у розвитку національної економіки та відповідно до пункту 4 розділу XV «Перехідні положення» Конституції України [53] Указом Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [54] з 1 січня 1999 р. було запроваджено спрощену систему оподаткування, обліку та звітності для таких суб'єктів малого підприємництва (як фізичних, так і юридичних осіб). Ця система оподаткування стосувалася «юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищувала 10 осіб і обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не перевищував 250 тис. гривень» [54, ст. 1].

Проте вже в 1999 р. зазначений Указ було викладено в новій редакції. Указ Президента № 746/99 від 28.06.1999 р. «Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва»» (далі – Указ № 746/99) [55] забезпечив можливість використовувати спрощену систем оподаткування, обліку та звітності, поширюючись «на юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не

перевищував 50 осіб і обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищував 1 млн. гривень» [55, ст. 1].

Суб'єкт малого підприємництва, який сплачував єдиний податок, не був платником цілої низки податків і зборів (обов'язкових платежів), зокрема: податку на додану вартість, крім випадку, коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів за єдиним податком за ставкою 6 відсотків; податку на прибуток підприємств та інших [55, ст. 6]. Об'єктом оподаткування було визначено виручку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору, що фактично надійшла на розрахунковий рахунок або в касу підприємства. «Суб'єкт підприємницької діяльності – юридична особа, який перейшов на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, самостійно обирав одну з двох ставок єдиного податку: 6 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору у разі сплати ПДВ; 10 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення ПДВ до складу єдиного податку» [55].

Таким чином, станом на кінець 90-х років минулого століття в Україні на законодавчому рівні було визначено такі системи оподаткування для юридичних осіб:

1) загальна система оподаткування, в основу якої входили: податок на прибуток підприємств та податок на додану вартість. До них додавалися й інші податки і збори, передбачені Законом України «Про систему оподаткування» [43], залежно від наявності тих чи тих об'єктів оподаткування;

2) спрощена система оподаткування для суб'єктів малого підприємництва, що передбачала спрощення та об'єднання певної кількості податків і зборів у єдиний податок, базою оподаткування якого була грошова виручка такого суб'єкта.

При цьому суб'єктам малого бізнесу за умови відповідності законодавчо встановленим критеріям чисельності найманих працівників та обсягу виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) було надано окреме право вибору системи оподаткування, яким вони могли скористатися, подавши до контролюючого органу відповідну заяву. Проте для середніх та великих підприємств діяла лише загальна система оподаткування. Проблема під час реалізації податкового обов'язку полягала в тому, що по-різному встановлювалися строки подання податкової звітності та сплати податків та зборів до бюджетів всіх рівнів. Окрім того, не були визначені владні повноваження посадових осіб органів контролю, що призводило до численних зловживань у цій сфері [44, с. 67] .

З метою уніфікації порядку адміністрування усіх видів податків і зборів, наприкінці 2000 р. було прийнято Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III (далі – Закон № 2181-III) [56].

Широко відомий всім суб'єктам податкових правовідносин Закон № 2181-III встановлював порядок погашення зобов'язань юридичних або фізичних осіб перед бюджетами та державними цільовими фондами податків і зборів (обов'язкових платежів), нарахування і сплати пені та штрафних санкцій, що застосовуються до платників податків органами контролю, зокрема за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, та визначав процедуру оскарження дій органів стягнення [56]. Новим у Законі № 2181-III було так зване «правило конфлікту інтересів», відповідно до якого «у разі коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення у межах

апеляційного узгодження приймається на користь платника податків» [56, ст. 4]. Ця норма, за умови її дотримання органами контролю під час апеляційного узгодження податкових зобов'язань, передбачала реалізацію принципу правової визначеності, зміст якого, відповідно до пункту 3.4 Каталогу юридичних позицій Конституційного Суду України (далі – КСУ), полягає в тому, що «обмеження основних прав людини та громадянина і втілення цих обмежень на практиці допустиме лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлюваних такими обмеженнями. Тобто обмеження будь-якого права повинне базуватися на критеріях, які дадуть змогу особі відокремлювати правомірну поведінку від протиправної, передбачати юридичні наслідки своєї поведінки» [57, п. 3.4]. Отже, вперше на законодавчому рівні було закріплено, що, якщо законодавство недостатньо чітко встановлює права, обов'язки та відповідальність платників податків і органів контролю, допускаючи їх множинне тлумачення, платник податків має можливість більш точно передбачити юридичні наслідки своїх дій під час виконання податкового обов'язку, розраховуючи на те, що навіть у випадку апеляційного узгодження податкових зобов'язань рішення буде прийняте на його користь [44, с. 59].

Наступний етап розвитку податкового законодавства та правового статусу платника податків слід пов'язувати з прийняттям кодифікованого законодавчого акту – Податкового кодексу України 2 грудня 2010 року, що набрав чинності з 01.01.2011 року [13].

ПК України став основним законодавчим актом, що регулює відносини, які виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, встановлює вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їхні права та обов'язки, компетенцію органів контролю, повноваження й обов'язки їхніх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [13].

Переважна більшість норм ПК України набули чинності з 01.01.2011 р., що призвело до втрати чинності більшості нормативно-правових актів з питань оподаткування, що були чинними до прийняття ПК України. Зокрема, втратили чинність Закони України: «Про систему оподаткування» [43]; «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [56]; більшість законів України і Декретів КМУ з питань справляння окремих загальнодержавних та місцевих податків та зборів. Для окремих розділів, статей та окремих норм ПК України були передбачені інші строки набрання чинності. Наприклад, розділ III «Податок на прибуток підприємств», який набрав чинності з 01.04.2011 р, замінив Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [46]. Окрім того, з 01.01.2012 р. до розділу XIV ПКУ було включено Главу 1 «Спрощена система оподаткування, облік та звітності», яка також передбачила можливість використання спрощеної системи суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами.

Отже, станом на 2012 р. процес кодифікації податкового законодавства України здебільшого завершився, а ПК України замінив переважну більшість законів України і Декретів КМУ, які до цього регулювали податкові правовідносини [44, с. 69]. Проте цим не завершився процес удосконалення податкового законодавства, який активно триває й досі. Свідченням цього є той факт, що з початку 2011 р. по 2025 р. включно зміни до ПКУ вносилися 230 разів.

Як зазначає Ю. В. Циганок, найважливішими із зазначених змін та такими, що визначили загальні риси сучасної податкової системи України, і, відповідно, структуру правового статусу платників податків – юридичних осіб в Україні, були такі зміни до ПК України [44, с. 72]:

– включення до розділу XIV ПКУ Глави 1 «Спрощена система оподаткування, облік та звітності» з 01.01.2012 р., що стало завершенням процесу кодифікації податкового законодавства;

– податкова реформа 2014-2015 рр., коли Законом України від 28.12.2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [58] було суттєво скорочено перелік загальнодержавних і місцевих податків та зборів. Окрім того, саме цим Законом було викладено розділ III «Податок на прибуток підприємств» ПК України у нині чинній редакції, відповідно до якої об'єктом оподаткування податком на прибуток є скоригований фінансовий результат до оподаткування, визначений відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, що є загальноприйнятим підходом до встановлення корпоративного прибуткового податку (CIT) у більшості економічно розвинених країн Західної Європи та Північної Америки [44, с. 67];

– запровадження з 01.07.2015 р. Системи електронного адміністрування податку на додану вартість (далі – СЕА ПДВ), яка передбачає спеціальний порядок реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування до податкових накладних, складених в електронній формі, у Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) та спрямована на більш ефективне адміністрування та запобігання незаконному відшкодуванню цього податку. За аналогічним принципом у 2019 р. було запроваджено Систему електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (далі – СЕАРПтаСЕ), яка передбачає спеціальний порядок реєстрації електронних акцизних накладних та має на мені запобігання ухиленню від сплати акцизного податку [44, с. 68];

– запровадження з 01.07.2017 р. Системи моніторингу відповідності податкових накладних / розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків (далі – СМКОР), яка передбачає можливість зупинення реєстрації у ЄРПН податкових накладних та розрахунків коригування до податкових накладних, які мають ознаки ризиковості, для ще більш ефективного запобігання

формуванню платниками фіктивного податкового кредиту з ПДВ та ухиленню за рахунок цього від сплати ПДВ до бюджету. У подальшому ця система удосконалювалась, а критерії зупинення реєстрації податкових накладних неодноразово уточнювались [44, с. 73];

– комплексні зміни до ПКУ, внесені Законом України від 16.01.2020 р. № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – Закон № 466-IX) [64], який набув чинності 23.05.2020 р. і запровадив серед іншого принцип визначення вини особи у вчиненні податкового правопорушення, на підставі чого визначається міра покарання платника податків, а саме – розмір фінансових санкцій, або ж відбувається звільнення від відповідальності за наявності пом'якшувальних обставин [44, с. 75];

– тимчасова лібералізація податкового законодавства, запроваджена з березня-квітня 2022 р. на період дії спеціального правового режиму воєнного стану у зв'язку із військовою агресією Російської Федерації проти України.

Окрім визначення періодів розвитку податкового законодавства, важливо також визначити етапи становлення та розвитку сучасного податкового законодавства, пов'язаних із трансформаціями у податковій системі України.

А. В. Ткаченко та М. М. Шевердін пропонують виділяти чотири періоди: I період (1991–1993 рр.); II період (1994–1999 рр.); III період (2000–2009 рр.); IV період (з 2010 р. по теперішній час) [59, с. 18; 60, с. 129]. На нашу думку, така періодизація є актуальною, проте потребує продовження.

Ю. В. Циганок, зіставивши зазначені періоди із часом прийняття основних актів податкового законодавства, зробив характеристику кожного з них. На думку науковця, визначною рисою першого періоду (1991–1994 рр.) є створення податкової системи незалежної України на основі першої редакції Закону України «Про систему оподаткування», окремих законів з питань оподаткування

та декретів Кабінету Міністрів України [44, с. 79]. У цей час ще не були достатньо чітко визначені права та обов'язки платників податків, повноваження органів контролю (зокрема Головної державної податкової інспекції України, яка тільки створювалась), а елементи деяких податків визначались доволі хаотично.

Другий періоду (1994–1999 рр.) Ю. В. Циганок пов'язує з прийняттям у 1994 р. нової редакції Закону України «Про систему оподаткування». Саме в цей час починає формуватися структура податкової системи, яка вже має риси, схожі із сучасною. «Зокрема, формується загальна система оподаткування юридичних осіб, яка вже включала податок на прибуток і податок на додану вартість. У той час виникає феномен «податкового обліку», який змушені вести всі платники податків – юридичні особи. І завершується другий етап запровадженням у 1998–1999 рр. спрощеної системи оподаткування для суб'єктів малого підприємництва, в тому числі юридичних осіб» [44, с. 80].

Третій період (2000–2009 рр.) пов'язаний зі спробами «уніфікувати порядок адміністрування всіх податків і зборів, включаючи уніфіковані строки подання податкових декларацій та сплати податків, чітко визначивши єдині права та обов'язки всіх суб'єктів податкових правовідносин, передбачивши певні гарантії платникам податків, а також юридичну відповідальність за податкові правопорушення» [44, с. 81]. В подальшому на засадах приведених до відповідності механізмів протягом 2000-х рр. відбувалось удосконалення порядку нарахування податкових зобов'язань з окремих податків та механізмів їх адміністрування [61, с. 93].

Окрему увагу держава приділяла вдосконаленню законодавства з метою зменшення можливостей для мінімізації та ухилення від сплати податків, що стали наслідком значного ускладнення порядку ведення податкового обліку з ПДВ та податку на прибуток.

Наприкінці 2000-х рр. розпочинається активна діяльність, спрямована на кодифікацію податкового законодавства, яка була реалізована в Податковому кодексі України, прийнятому у 2010 р.

Із прийняттям ПК України Ю. В. Циганок пов'язує четвертий період становлення та розвитку сучасного податкового законодавства – період модернізації податкової системи України на засадах чинного ПК України [44, с. 81].

В. Білаш, М. Волощук, Т. Карабін, І. Матьола пропонують додати п'ятий період, пов'язаний із податковою реформою 2014–2015 рр., відповідно до якої була зменшена кількість загальнодержавних і місцевих податків, а податок на прибуток підприємств був прив'язаний до бухгалтерського обліку та фінансової звітності [62, с. 25]. Саме в цей період розпочалося впровадження систем електронного адміністрування непрямих податків та механізмів контролю за трансфертним ціноутворенням [44, с. 82].

Проте, на думку Ю. В. Циганка, «доцільніше визначити часові межі 4-го періоду становлення податкової системи незалежної України і, відповідно, податкового законодавства – з 2010 р. по 2020 р., адже станом на кінець 2019 р. вже були запроваджені всі передбачених ПКУ механізми електронного адміністрування непрямих податків, зокрема, ПДВ та акцизного податку, а саме: СЕА ПДВ, СМКОР, СЕАРПтаСЕ» [44, с. 81].

Науковець також зазначає, що «є усі підстави виокремити 5-й період, починаючи з 2020 р., адже саме у 2020 р. відбулися масштабні змін у ПКУ, не менш радикальні, ніж ті, що відбулися за наслідками податкової реформи 2014–2015 рр.» [44, с. 82]. Він підкреслює значущість Закону № 466-IX [63], яким в основу інституту фінансової відповідальності було покладено принцип «винного податкового правопорушення».

Також на початку 2020 р. були внесені зміни до ПКУ, що забезпечували імплементацію глобального плану BEPS в національне податкове законодавство.

Розвиток податкового законодавства зазнав впливу пандемії COVID-19, яка вплинула на всю світову торгівлю та призвела до застосування більшістю країн жорстких карантинних обмежень, що викликало потребу в наданні певних податкових пільг цілим галузям та окремим категоріям платників податків [44, с. 83].

За таких обмежень у більш вигідному становищі опинилась електронна комерція, тож разом із активізацією використання електронних грошей і криптовалют перед державою постали нові завдання – удосконалення засад оподаткування електронної комерції.

Першою реакцією був Закон України від 03.06.2021 р. № 1525-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та / або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам» [64].

Із початком повномасштабної війни перед державою постали нові безпрецедентні виклики, пов’язані із необхідністю захисту та подальшого відродження економіки країни. У зв’язку з цим у 2022 та 2023 роках були прийняті кардинальні рішення щодо зменшення податкового навантаження та звільнення певних категорій платників податків від відповідальності за невиконання податкового обов’язку.

01.01.2025 р. набрали чинності зміни до податкового законодавства, що стосуються оподаткування резидентів Дія Сіті. Закон України від 04.12.2024 № 4113-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [63] визначив такі зміни в оподаткуванні юридичних осіб:

– звільняються від оподаткування податком на прибуток підприємств суми пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення та

страхових платежів за договорами добровільного медичного страхування, що сплачуються резидентом Дія Сіті (платником податку на особливих умовах) за свій рахунок працівнику/гіг-спеціалісту в межах 30 відсотків нарахованої заробітної плати/винагороди;

– протягом дії воєнного стану не є об'єктом оподаткування податком на прибуток для резидентів Дія Сіті (платників податку на особливих умовах) операції з перерахування коштів, безоплатної передачі товарів/робіт/послуг Збройним Силам України та іншим державним органам, військовим формуванням, закладам охорони здоров'я для потреб забезпечення оборони держави та гуманітарної допомоги.

Ці зміни свідчать про те, що виконання податкового обов’язку платниками податків, зокрема ВПП, постійно супроводжується системними змінами в податковому законодавстві [63].

Проте є всі підстави для висновку, що повоєнна система оподаткування зазнає ще більше системних змін з метою стимулювати прискорений економічний розвиток та післявоєнну відбудову.

Отже, з огляду на проведений аналіз маємо зазначити, що розвиток правового регулювання правового статусу великого платника відбувався в кілька етапів. З урахуванням характеристик можна виділити 6 етапів становлення податкового законодавства з такими особливостями щодо визначення правового статусу ВПП:

- I етап (1991–1994 рр.): правовий статус ВПП закріплювався першою редакцією Закону України «Про систему оподаткування», окремими законодавчими актами з питань оподаткування та підзаконними нормативними актами Кабінету міністрів України;
- II етап (1994–1999 рр.): правовий статус ВПП зазнав змін у зв’язку із прийняттям у 1994 р. Закону України «Про систему оподаткування» у новій редакції, що закріпив особливості системи оподаткування юридичних осіб;

- III етап (2000–2009 рр.): проводиться уніфікація порядку адміністрування податків і зборів, унормування правового статусу платників податків;
- IV етап (2010–2019 рр.): кодифікація податкового законодавства в чинному Податковому кодексі України; остаточне закріплення правового статусу ВПП;
- V етап (2019–2021 рр.): зміни в правовому статусі ВПП – імплементація глобального плану BEPS в податкове законодавство України; запровадження нових механізмів оподаткування у зв'язку з розвитком електронної комерції; запровадження окремих податкових пільг через пандемію COVID-19 та необхідність гармонізації податкового законодавства України із законодавством ЄС;
- VI етап, пов'язаний із запровадженням воєнного стану на всій території держави (з 2022 р. по теперішній час): швидкі зміни в податковому законодавстві з метою зменшення податкового навантаження та звільнення певних категорій платників податків від відповідальності за невиконання податкового обов'язку, викликані гострою потребою в наповненні бюджетів.

1.3. Поняття та зміст правового статусу великих платників податків

Правовий статус є однією із ключових категорій правової системи, тож аналізу її значення для окремих видів правовідносин дослідники завжди приділяють багато уваги. Із метою детального дослідження елементів правового статусу ВПП вважаємо за необхідне спершу проаналізувати базові категорії «статус» та «правовий статус».

Термін «статус» для ідентифікації соціально-правового становища особи використовували ще за часів Стародавнього Риму, де повна правоздатність складалася з трьох основних елементів або станів (status):

1) status libertatis – стан свободи;
2) status civitatis – стан громадянства;
3) status familiae – сімейний стан [66, с. 45].

З огляду на status libertatis виокремлювали вільних і рабів; з точки зору status civitatis – римських громадян та інших вільних осіб (латинів, перегрінів); з точки зору status familiae – самостійних (suiiuris) батьків сімейств (patres familias) і підвладних будь-якого pater familias (особи alieni iuris, «чужого права»). У такий спосіб, повна правоздатність передбачала: вільний стан, римське громадянство і самостійне положення в сім'ї [66, с. 45].

У сучасному розумінні «статус» позначає положення, становище когось або чогось у тій чи тій системі, ситуації [66, с. 47]. Утім, найчастіше цей термін застосовується в соціальному та правому значенні як визначена соціальна або правова характеристика суб’єкта.

У словниковій літературі під «статусом» розуміють:

а) правове становище осіб [68, с. 719];

б) законодавчо закріплене правове становище громадян, виборних або юридичних осіб [69, с. 626].

Вирізняють також статус соціальний – «становище, яке індивід (група) займає у суспільстві або в його підсистемі, що зумовлюється низкою специфічних для цього суспільства (підсистеми) ознак (економічних, національних, вікових тощо)» [67, с. 81].

О. М. Бондаренко розуміє соціальний статус «як співвідносне положення індивіда або соціальної групи в соціальній системі, що визначається за низкою ознак, специфічних для цієї системи» [66, с. 98]. Слід зазначити, що соціальний статус залежний від соціальних визначень реальності та сприймається особистістю як об'єкт орієнтацій соціальної дії. Кожен соціальний статус передусім оцінка, домагаючись якої суб'єкт засвоює соціальні норми й уявлення,

що фіксуються як запропонована цим положенням сукупність прав та обов'язків, реалізація яких формує соціальну роль [66, с. 101].

Оцінюючи статуси, можна відрізнити один від одного представників різних соціальних груп. Аналізуючи статус особи, розумієш, хто перед тобою і чого від нього очікувати. Тож, соціальний статус – це визначене положення суб’єкта в окремій соціальній структурі, групі чи суспільстві загалом, що розглядають крізь призму прав та обов'язків суб’єкта. Статус визначає місце особи в соціальному просторі. Ці позиції є незмінними і досить стійкими у межах інституціалізованої взаємодії, незалежно від конкретної людини [66, с. 102].

В. В. Вербовець, О. А. Субот, Т. А. Христюк визначають соціальний статус як «положення соціального суб'єкта в суспільстві, що передбачає для нього певні специфічні права і обов'язки, правила поведінки» [70, с. 390]. Соціальний статус визначає місце особи або соціальної групи стосовно інших осіб та груп, яке характеризується за різними критеріями, наприклад, правовими, економічними, політичними чи професійними. Згадані науковці підкреслюють, що «соціальний статус не є поняттям статичним, оскільки виступає як елемент співвідношення з іншими соціальними суб'єктами. Конкретний статус охоплює визначену систему відносин і належить лише до неї. У будь-якому випадку соціальний статус передбачає для соціального суб'єкта певні права й обов'язки, правила розпорядку або правила поведінки» [70, с. 391].

О. М. Бондаренко зазначає, що статус має зовнішній та внутрішній аспекти. Зовнішній його аспект полягає в тому, що статус визначає положення, становище носія у тій чи тій соціальній системі [66, с. 101]. Внутрішній аспект визначає коло й характер соціальних можливостей, привілеїв, переваг, а також обов'язків, якими користується та які повинна виконувати особа, перебуваючи у відповідному соціальному статусі [66, с. 102]. Наявність у особи того чи того соціального статусу зумовлено як природними (раса, стать, вік), так і винятково соціальними факторами. 3-поміж останніх провідну роль виконують соціальні

норми, які являють собою стандарти діяльності та правила поведінки, виконання яких очікується від члена групи або суспільства і підтримується за допомогою санкцій [71, с. 664].

О. Ф. Скакун зазначав, що «соціальні норми – це правила поведінки загального характеру, що складаються у відносинах між людьми в суспільстві у зв'язку з проявом їх волі (інтересу) і забезпечуються різними засобами соціального впливу» [72, с. 261]. Усе зазначене щодо соціального статусу є прийнятним і для правового статусу як окремого, специфічного його різновиду.

У правничих дослідженнях можна зустріти різні трактування поняття «правовий статус». М. В. Кравчук визначив його як «сукупність або систему всіх належних громадянину суб'єктивних юридичних прав, свобод і обов'язків, що визначають його правове становище в суспільстві, яке закріплене в чинному законодавстві та інших формах права» [73, с. 86–87]. Також зміст правового статусу особи розглядають як «систему закріплених у нормативно-правових актах і гарантованих державою прав, свобод, обов'язків, відповідальності, відповідно до яких індивід, як суб'єкт права (тобто як такий, що має правосуб'єктність), координує своє поведінку в суспільстві» [72, с. 377].

О. В. Зайчук та Н. М. Оніщенко вважають, що складні зв'язки між державою та особами, а також між особами у державно-організованому суспільстві «фіксуються державою у юридичній формі у формі прав, свобод та обов'язків. Саме вони в сукупності і складають правовий статус, який, натомість, відображає особливості соціальної структури суспільства, рівень демократії та стан законності» [73, с. 139].

Правовий статус як правова категорія «не лише закріплює стандарти можливої та необхідної поведінки, що забезпечують нормальну життєдіяльність соціального середовища, а й характеризують реальну взаємодію держави та особи» [74, с. 139].

Т. П. Попович указує на те, що правовий статус дозволяє визначити місце, становище особи у відносинах з державою та суспільством загалом, саме в цьому і полягає його виключне значення [75, с. 714].

С. Д. Гусарєв зазначає, що «правовий статус особистості в Україні є відображенням співвідношення особистості та права, за допомогою якого держава окреслює для суб'єкта межі можливої діяльності, його становище відносно інших суб'єктів, і в залежності від індивідуальних або типових ознак, які властиві суб'єктові, у праві відображаються повнота правового становища особистості, його певна уніфікація або обмеження» [76, с. 41].

Ю. С. Шемшученко та Н. М. Пархоменко окреслюють правовий статус з точки зору сукупності прав і обов'язків фізичних та юридичних осіб: «Правовий статус особи фізичної… визначають, насамперед, конституційні права, свободи та обов'язки людини і громадянина. Правовий статус осіб юридичних визначається через їх компетенцію, тобто права і обов'язки цих осіб, зафіксовані в чинному законодавстві» [77].

На думку М. В. Цвік, правовий статус особи – «це сукупність усіх прав, обов'язків і законних інтересів суб'єктів права. Правовий статус кожної особи є індивідуальним» [78, с. 342].

В. М. Кириченко та О. М. Куракін формулюють зміст правового статусу особи через сукупність юридично закріплених основних прав, свобод і обов'язків людини і громадянина, які визначають положення особи у суспільстві, а також гарантії їх здійснення, захист та поновлення порушених прав [79, с. 246].

У загальній теорії права правовий статус особи визначено як «становище такої особи у правовій реальності, що відображає її фактичний стан у взаємовідносинах з суспільством і державою» [80, с. 366].

Проте одностайної позиції стосовно елементів, що утворюють зміст і структуру правового статусу знайти не вдалося.

М. Колодій та А. Олійник до елементів правового статусу відносять «статусні правові норми і правові відносини; суб'єктивні права свободи і юридичні обов'язки, громадянство, правові принципи і юридичні гарантії, законні інтереси, правосуб'єктність, юридичну відповідальність» [81, с. 149].

На думку Я. С. Золотарьової, правовий статус є «обсягом законодавчо встановлених прав і обов'язків, які визначають межі можливої і необхідної поведінки, а також міру юридичної відповідальності, яка настає в разі порушення норм права, що визначають правовий статус» [82, с. 49].

Згадані раніше О. В. Зайчук та Н. М. Оніщенко не виділяють відповідальність як окремий елемент структури правового статусу, вважаючи такими «права, свободи та законні інтереси особи, а також її обов'язки» [74, с. 366].

Тож, усі науковці, праці яких були проаналізовані, одностайно стверджують, що права та обов'язки є невід'ємними складовими правового статусу. Деякі дослідники поруч із правами згадують свободи та законні інтереси.

Як слушно зазначає Ю. В. Циганок, «свободи й законні інтереси особи не отримують чіткого нормативного закріплення, це просто межі можливої поведінки особи, її абстрактні можливості. Особа може користуватися своїми свободами, а може не користуватися. Вона може реалізувати свій інтерес, а може й не реалізувати» [44, с. 101].

Т. П. Попович визначає такі ключові ознаки правового статусу:

1) відображає становище особи у суспільстві;

2) складається з прав та обов'язків;

3) права та обов'язки, що є елементами правового статусу, закріплені у тих чи інших нормативно-правових актах [75, с. 715].

До ознак правового статусу можна віднести й такі:

– залежить від сутності соціального ладу, в умовах якого він складається і функціонує;

– зазнає впливу безлічі чинників, основними з-поміж яких є праця і власність як основа формування громадянського суспільства;

– має універсальний характер, оскільки поширюється на всіх суб'єктів;

– є юридичною мірою соціальної свободи суб'єкта права;

– установлюється спеціально уповноваженими органами держави, його зміст змінюється з волі законодавця, а не окремих суб'єктів права, на яких він поширюється;

– відображається в правових нормах і принципах, формально закріплених у приписах, нормативно-правових актах, нормативно-правових договорах та в інших джерелах (формах) права;

– має визначену структуру, ядро якої становлять суб'єктивні права, законні інтереси, обов'язки, що є однаковими для всіх його носіїв одного виду;

– встановлює межі, за які не повинні виходити діяльність і поведінка людини в суспільстві [72, с. 57].

Слід зазначити, що більшість науковців, незважаючи на певні зовнішні відмінності в окреслених ними наповненнях категорії «правовий статус», є спільними в тому, що це правова категорія, що характеризує, закріплює положення суб'єкта в системі правовідносин. Окремі дослідники акцентують увагу на потребі відмежування понять «правовий статус» та «правове становище» [66, с. 123], але, на нашу думку, таке розмежування не має ніякого практичного значення, оскільки законодавець оперує поняттям «правовий статус». Саме тому погоджуємось із думкою тих науковців, які розглядають «правовий статус» та «правове становище» як тотожні поняття.

Зустрічається в правничих наукових джерелах пропозиція розмежовувати поняття «правовий статус» та «юридичний статус». Так, В. В. Макарчук наголошує на необхідності такого розмежування [83, с. 20], звертаючи увагу на те, що визначення правового статусу залишається дискусійним.

Слово «статус» зустрічаємо в різних словосполученнях: «юридичний статус», «правовий статус», «соціальний статус» тощо. На думку О. М. Бондаренко, «це пов'язано з тим, що існують поняття, терміни, категорії, які базуються на різних праворозуміннях відомих наукових шкіл: юридичного позитивізму, природного права, соціологічної юриспруденції тощо» [66, с. 139].

В. В. Макарчук зазначає: «По-перше, категорія «правовий статус» нерозривно пов'язана з доктриною природного права; по-друге, постійно розвиваються уявлення наукової спільноти про зміст основних прав і свобод особи; по-третє, права і свободи особи вийшли за межі внутрішньої компетенції держави, стали предметом міжнародного захисту» [83, с. 21].

В нормативно-правових актах, науковій літературі, правничих словниках отримав визнання термін «правовий статус», що відповідає загальним вимогам, встановленим правилами юридичної техніки. Термін «правовий статус» виокремився теоретиками права в контексті змісту прав і свободи особи, а вже згодом його стали використовувати стосовно юридичних осіб. Враховуючи це, слід використовувати термін «правовий статус», а не «юридичний статус» чи «соціальний, фактичний статус» [83, с. 21]. З огляду на це дискусія щодо розмежування понять «правовий статус» та «юридичний статус» має лише філософське значення.

Закріплення правового статусу забезпечує послідовну, прогнозовану та передбачувану поведінку суб'єктів правовідносин. Правовий статус не лише визначає юридичні можливості суб’єкта, а й покладає на нього визначені обов'язки, які збалансовують права, дещо обмежують їх, що має на меті попередити зловживання суб'єктом своїми суб'єктивними правами. Отже, через правовий статус втілюється правова міра свободи, рівності та справедливості.

Правовий статус у структурному сенсі є досить складним явищем, саме тому у наукових колах немає єдності щодо його складових елементів, особливо коли йдеться про правовий статус суб'єктів публічної влади, для яких, окрім прав

та обов'язків, не менш важливими є і завдання, і функції, і предмет відання [66, с. 135]. Проте, переважна більшість науковців стверджує, що у зміст правового статусу будь-якого суб'єкта, незалежно від види правовідносинах у яких він перебуває, складають права, обов'язки та юридична відповідальність.

Правовий статус платника податків досліджували О. В. Бакун, О. І. Баїк, С. Г. Зицик, Н. П. Кучерявенко, О. Литвин, О. О. Мамалуй, Є. С. Маринчак, Ю. В. Оніщик, М. О. Перепелиця, А. В. Сліденко, Г. М. Стріяшко, Г. В. Фоміна, Л. М. Чемерис, Ю. В. Циганок та ін.

Як зазначає О. Б. Заверуха, розуміння правового статусу платників податків як сукупності їхніх прав та обов’язків відображає важливий аспект їхньої участі у податкових відносинах [84, с. 19]. Науковець відзначає зосередження уваги на правах та обов’язках як основних складниках правового статусу платників податків [85, с. 3; 7]. Правовий статус при цьому розглядається як сукупність юридичних прав та обов’язків, які персоніфікують особу як учасника податкових відносин, тобто права та обов’язки платників податків визначають їхній статус та роль у податкових відносинах, закріплені законодавчо, вони впливають на порядок оподаткування, регулюють зобов’язання платників податків перед державою та їхні права на захист. У значенні для платників податків, правовий статус включає права на отримання інформації про оподаткування, право на подання декларації, право на судовий захист у разі спорів щодо оподаткування та інші права, а також обов’язки щодо своєчасного сплати податків, представлення звітності тощо [84, с. 20].

З точки зору правничої науки, правовий статус являє собою сукупність прав і обов’язків фізичних та юридичних осіб, закріплених Конституцією України, законами та іншими нормативно-правовими актами, міжнародними договорами, ратифікованими Верховною Радою України. Правовий статус фізичних осіб (громадян України, іноземців, осіб без громадянства) визначають насамперед конституційні права, свободи та обов’язки людини і громадянина.

Правовий статус юридичних осіб визначають через їхню компетенцію, тобто права та обов'язки цих осіб, зафіксовані в чинному законодавстві [360, с. 44].

О. І. Баїк зазначає, що правовий статус платника податків формують такі елементи, як «громадянство, резидентство, територіальність, обов'язки, права та законні інтереси, гарантії їх забезпечення та відповідальністю» [67, с. 114].

Науковиця підкреслює, що для правового статусу платника податків характерні такі ознаки:

1) справляння податків поширюється на всіх учасників податкових правовідносин;

2) положення платника податків визначається в суспільних відносинах;

3) сплата встановлених податків і зборів є конституційним обов'язком особи;

4) права, свободи та законні інтереси пов'язані з обов'язками платника податків;

5) основою правового регулювання є поведінка суб'єктів податкового права [67, с. 14].

О. І. Баїк також вважає, що «правовий статус фізичних та юридичних осіб як суб'єктів податково-правових відносин за допомогою правових норм відображає їхнє положення у суспільстві та зобов'язання щодо справляння податків та зборів» [67, с. 114].

Н. Пришва слушно зазначила, що «платником податків може бути тільки особа, яка наділена податковою правосуб'єктністю» [87, с. 119–120]. Податкова правосуб'єктність визначається нормами фінансового права, що регулюють установлення, зміну, скасування податкових платежів, їх сплату чи стягнення [88, с. 15].

Складовими елементами податкової правосуб'єктності є податкова правоздатність, податкова дієздатність та податкова деліктоздатність [67, с. 156].

Податкова правосуб'єктність визначає коло осіб – платників податків, здатних бути носіями певних податкових прав і обов'язків. Водночас чітка формальна визначеність, особливо прав і обов'язків суб'єктів податкових правовідносин як платників податків, так і суб'єктів владних повноважень є однією з особливостей податкових правовідносин [89, с. 11].

У науці податкового права панує думка, що саме із обов'язків платників податків походять їхні права, адже платник податків спочатку реалізовує обов'язок зі сплати податку, який визначає й певні права [90, с. 157]. Варто звернути увагу на те, що ПКУ, регламентуючи суб'єктивні права та юридичні обов'язки платника податків, передусім визначає обов'язки, а вже потім права.

Окремої уваги заслуговує аналіз суміжних понять в системі правового статусу платника. М. П. Кучерявенко зазначає, що суб'єкт податкового права – «це особа, поведінка якої регламентується приписами податкового права та яка виступає носієм прав та обов'язків і може виступати учасником податкового правовідношення» [90, с. 70].

О. Литвин зазначав, що «суб'єкти податкового права володіють правосуб'єктністю – передбаченою нормами податкового права здатністю бути учасниками правовідносин, пов'язаних зі встановленням, зміною, скасуванням податкових платежів, і мати суб'єктивні права та обов'язки. Для можливості участі в податкових відносинах суб'єкти податкового права наділені правоздатністю і дієздатністю, які в сукупності фактично являють собою податкову правосуб'єктність» [91, с. 289].

До суб'єктів податкового права найчастіше відносять державу (органи влади, які приймають рішення нормативного характеру у сфері оподаткування), платників податків та органів контролю [44, с. 94]. Деякі науковці відносять до них податкових агентів [92, с. 149]; осіб, які сприяють сплаті податків та зборів [88, с. 18].

О. О. Мамалуй вважає, що «в рамках доктринальних джерел можна знайти широку варіативність підходів до класифікації суб'єктів податкових правовідносин. При цьому безумовним є те, що основними суб'єктами податкових відносин є контролюючий орган та платник податків» [93, с. 71].

Аналізуючи наукові джерела, присвячені правовому статусу платника податків, не можна не звернути увагу на різноманіття наявних у них наукових трактувань. Так, А. В. Сліденко визначає правовий статус платника податків як «сукупність прав, обов'язків, законних інтересів та відповідальності за порушення податкового законодавства» [94, с. 68]. Також зроблений акцент на тому, що в правовому статусі платників податків розрізняють права та законні інтереси платників податків, а ось свободи відсутні, оскільки вони непритаманні податковим правовідносинам [94, с. 68].

Особливість правового статусу платників податків визначається тим, що вони є зобов'язаними учасниками податкових відносин. Так, М. П. Кучерявенко зазначав, що «платник податків має визначатися, насамперед, як зобов'язаний суб'єкт податкового права». Він пропонував використовувати в податковому законодавстві України термін «податковий обов'язок», мотивуючи свою пропозицію тим, що поняття «зобов'язання» більш характерне для галузей приватного права, де присутні диспозитивні методи, які ґрунтуються на договірних відносинах, і воно має чітко виражену приватно-правову природу [95, с. 122]. Тому, враховуючи правову природу податкових відносин, засновану на імперативних нормах щодо відчуження встановленої частини матеріальних ресурсів платника податків, а також те, що платник податків перебуває в становищі нерівності порівняно з органами, які мають державно-владні повноваження, права платника податків у такому випадку гарантують захист його законних інтересів.

А. В. Сліденко розглядає законні інтереси як «самостійний елемент правового статусу платників податків» [94, с. 67]. Науковець зазначає, що «хоча

суб'єктивні права та законні інтереси і є взаємопов'язаними категоріями, проте мають вважатися різними елементами правового статусу суб'єкта з досить вагомих підстав» [94, с. 67].

Ю. В. Циганок підсумовує, що суб'єктивні права обов'язково відображаються в нормах права, тоді як законні інтереси не мають законодавчого закріплення, вони також є статичними, можуть змінюватися лише за волею законодавця й за спеціальною процедурою внесення змін до актів, якими вони встановлені, а законні інтереси – динамічні, змінюються під впливом різних факторів, зокрема з волі носія такого інтересу [44, с. 120]. Для суб'єктивних прав законодавчо встановлені гарантії їх реалізації, а для законних інтересів таких механізмів немає. Також існує причинно-наслідковий зв'язок між наявністю можливості (дозволеності) та реальним її втіленням у життя. І останнє: для суб'єктивних прав платника податків існує кореспондуючий обов'язок іншого суб'єкта податкових правовідносин, в той час як для законних інтересів його немає [94, с. 70].

Ю. В. Циганок відносить законні інтереси до самостійних елементів правового статусу платника податків, відзначає, що переважно «вони детерміновані тим, що шляхом оподаткування вилучається певна частина матеріальних ресурсів платника податків, яка за інших умов могла б бути направлена ним на збільшення обсягів виробництва або торгівлі, або розподілена між засновниками і направлена на особисте споживання» [44, с. 122].

За наявності такої альтернативи природнім є прагнення платника податків сплачувати менший обсяг податкових платежів, але при цьому уникнути юридичної відповідальності за ухилення від сплати податків. Тому в більшості випадків законні інтереси платника податків полягають в тому, щоб сплачувати мінімально можливий обсяг податкових платежів, не порушуючи при цьому вимог податкового законодавства, тобто не вчиняючи податкового правопорушення [96, с. 92].

Реалізувати цей інтерес можливо шляхом законної оптимізації податкових зобов'язань. Утім, за певних обставин інтерес платника податків може полягати в тому, щоб зменшити обсяг заходів податкового контролю щодо нього, для чого він погоджується на певне збільшення обсягу податкових платежів.

Наочним прикладом реалізації цього інтересу є обрання суб'єктами малого бізнесу спрощеної системи оподаткування, яка здебільшого призводить до вилучення дещо більшої частини прибутку суб'єкта господарювання порівняно із загальною системою, проте завдяки спрощеному обліку зменшується кількість і складність заходів податкового контролю, відпадає потреба у частих і тривалих податкових перевірках. Наведені приклади свідчать про існування певної варіативності інтересів платників податків [96, с. 92].

Утім, у будь-якому випадку їх реалізація досягається шляхом використання платниками податків своїх суб'єктивних прав, чітко визначених податковим законодавством. За своєю правовою природою законний інтерес платника податків, що має місце в податкових правовідносинах, є приватним інтересом [44, с. 122]. При цьому він перебуває в потенційному конфлікті із публічно-правовим інтересом держави і місцевих громад, який полягає в отриманні якомога більшої суми надходжень до державного і місцевих бюджетів від податків та зборів. Це також є додатковим аргументом на користь того, щоб вважати інтерес платника податків важливим структурним елементом *його* правового статусу. До речі, на важливості дотримання розумного співвідношення між публічними та приватними інтересами учасників фінансових правовідносин наголошувала Е. С. Дмитренко [96, с. 92].

Оцінюючи зміст досліджень, що стосуються правового статусу платника податків, слід зазначити, що в них не приділяється окремої уваги дослідженню правового статусу саме великих платників податків.

М. О. Перепелиця, запропонувавши розглядати окремо податково-правовий статус як фізичних, так і юридичних осіб, визначає лише

правосуб'єктність та обов'язки і права юридичних осіб – платників податків як елементи їхнього правового статусу [97, с. 32].

Ю. В. Оніщик [98, с. 12] висловив припущення про наявність у статті 67 Конституції України прогалини щодо платників податків – юридичних осіб. «Частиною першою цієї статті передбачено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Відповідно до частини другої цієї статті всі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан і доходи за минулий рік згідно чинного законодавства» [98, с. 10].

Він також зазначив, що «з наведеної конституційно-правової норми важко зрозуміти, чому юридичні особи зобов'язані сплачувати податки, адже про них нічого не сказано. Тим не менш, незважаючи на цю прогалину, юридичні особи є суб'єктами податково-правових відносин та сплачують податки і збори» [98, с. 4].

Ю. В. Циганок підсумовує, що «відсутність прямої згадки про юридичних осіб у частині першій статті 67 Конституції України не слід вважати прогалиною, адже застосоване законодавцем формулювання норми «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори…» не обмежує коло зобов'язаних суб'єктів тільки фізичними особами або тільки громадянами, а може включати в себе будь-яку особу» [44, с. 82].

Ю. В. Оніщик також пропонував замість поняття «юридична особа», яке, на його думку, притаманне цивільному праву, розглядати платників податку – «організації» у податковому законодавстві України [98, с. 20]. Таку пропозицію вважаємо дискусійною.

Ю. В. Циганок вважає за необхідне розглядати правовий статус платника податків – юридичної особи як «системи законодавчо встановлених і взаємопов'язаних обов'язків, прав, законних інтересів та відповідальності такого платника податків» [44, с. 82].

Науковець окремо визначає види спеціального правового статусу юридичної особи – платника податків:

– за ознакою резидентства (статус резидента, нерезидента);

– за розміром (статус великого платника податків, платника податків середнього чи малого підприємства);

– за спрямованістю діяльності юридичної особи на отримання прибутку (статус підприємства, неприбуткової установи та організації);

– за сплатою конкретного податку чи групи податків (юридичні особи на загальній системі оподаткування, на спрощеній системі оподаткування) [44, с. 83].

До елементів структури правового статусу платника податків юридичної особи він відносить:

1) обов'язки платника податків – як загальний податковий обов'язок, так і обов'язки вчиняти певні, визначені законодавством, дії;

2) права платника податків у відносинах із державою в особі її органів контролю та з іншими суб'єктами податкових правовідносин;

3) законні інтереси юридичної особи як суб'єкта податкових правовідносин;

4) відповідальність платника податків за вчинення податкових правопорушень, визначених податковим законодавством [44, с. 86].

Частково погоджуємось із переліком зазначених елементів правового статусу, проте варто підкреслити, що серед науковців немає одностайності щодо включення до нього відповідальності як обов'язкового елемента правового статусу платника податків. Звичайно ж, враховуючи примус у податкових правовідносинах, не звертати увагу на відповідальність платника податків неможливо.

Отже, на нашу думку: *правовий статус платника податків* – це визначене правовими нормами становище суб'єкта-платника, яке визначається комплексом

його прав, обов'язків та юридичної відповідальності, яка настає в разі вчинення правопорушень. Вважаємо, що в структурі правового статусу ВПП варто виокремити такі елементи, як:

1) права ВПП;
2) обов'язки ВПП;
3) законні інтереси ВПП;
4) відповідальність за правопорушення.

Висновки до розділу 1

Великі платники податків не завжди є суб'єктами великого підприємництва. Аналіз зарубіжного досвіду застосування критеріїв виокремлення великих підприємств та великих платників податків показав, що критерії їх ідентифікації суттєво відрізняються залежно від країни діяльності та навіть стратегії податкової політики держави. Проте переважна більшість зарубіжних країн враховує такі ознаки, як прибутковість та суми сплачених до бюджетів податків. Про особливість правового статусу цієї групи платників податків свідчить процедура їх спеціального податкового обслуговування.

На підставі аналізу ПК України можна виділити такі специфічні ознаки, за якими платників податків можна віднести до великих: 1) статус юридичної особи або постійного представництва нерезидента на території України (великими платниками податків в Україні, на відміну від деяких зарубіжних країн, можуть бути виключно юридичні особи); 2) сума сукупного доходу; 3) загальна сума податків, сплачених за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали.

Вважаємо, що так само, як юридичні особи – платники податків можуть за певними критеріями можуть бути віднесені до великих чи середніх, так і особливо заможні фізичні особи мають бути віднесені до великих платників

податків, які мають подавати податкові декларації до податкового органу в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису.

З огляду на характеристики типових правових форм організації великого підприємництва можна визначити такі особливості діяльності ВПП:

– наявність сукупності повнофункціональних, однак відокремлених і географічно віддалених підрозділів головного підприємства, що є особливо актуальним для господарських структур, які функціонують на міжнародній арені;

– можливість підвищення фінансового потенціалу шляхом «переливання» прибутків через співпрацю з «офшорними» партнерами;

– охоплення різноманітних сфер ділової активності та інтересів широкого кола споживачів, що викликає необхідність постійного оновлення податкового законодавства та інтерпретації його колізій;

– безумовне провадження податкового планування на підприємстві та застосування заходів податкової оптимізації;

– залучення висококваліфікованих податкових консультантів для реалізації завдань податкового менеджменту суб’єкта господарювання.

Поняття великого платника податків слід розглядати у двох його аспектах: великий платник податків – юридична особа та великий платник податків – фізична особа.

Великий платник податків – юридична особа нами розглядається в статусі резидента та нерезидента у складі зі структурно відокремленими підрозділами, дочірніми підприємствами, філіями, постійними представництвами, яка зареєстрована на території України та/або провадить господарську діяльність на території України, у якої обсяг прибутку від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент п’ятдесяти мільйонів євро або загальна сума сплачених до Державного бюджету України

податкових платежів, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує еквівалент півтора мільйона євро.

Великий платник податків – фізична особа – це резидент та нерезидент, обсяг доходу яких від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент одного мільйона євро. Критерії ідентифікації великих платників податків варто розробляти з урахуванням характеристик, що відображають: організаційно-правову форму діяльності, правовий статус, рівень прибутковості або дохідності від діяльності, що забезпечує їхні взаємовідносини з органами контролю, які проводять облік та здійснюють податкове супроводження великих платників податків.

Ознаками великого платника податків є:

– його особливий правовий статус та значення для податкової і бюджетної системи;

– сукупність самостійно функціональних, в окремих випадах відокремлених та територіально віддалених підрозділів;

– підприємницька діяльність охоплює різні сфери ділової активності та стосується широкого кола споживачів, має публічний характер;

– залежність від податкових ризиків та чутливість до їх проявів у процесах капіталізації прибутків від господарської діяльності;

– необхідність застосування інструментів окремого та особливого податкового супроводження податковими органами.

Розвиток правового регулювання правового статусу великого платника відбувався в шість етапів, кожен із яких має характерні особливості щодо визначення правового статусу ВПП:

- І етап (1991–1994 рр.): правовий статус ВПП закріплювався першою редакцією Закону України «Про систему оподаткування», окремими законодавчими актами з питань оподаткування та підзаконними нормативними актами Кабінету міністрів України;

- II етап (1994–1999 рр.): правовий статус ВПП зазнав змін у зв'язку із прийняттям у 1994 р. Закону України «Про систему оподаткування» у новій редакції, що закріпив особливості системи оподаткування юридичних осіб;
- III етап (2000–2009 рр.): проводиться уніфікація порядку адміністрування податків і зборів, унормування правового статусу платників податків;
- IV етап (2010–2019 рр.): кодифікація податкового законодавства в чинному Податковому кодексі України; остаточне закріплення правового статусу ВПП;
- V етап (2019–2021 рр.): зміни в правовому статусі ВПП – імплементація глобального плану BEPS в податкове законодавство України; запровадження нових механізмів оподаткування у зв'язку з розвитком електронної комерції; запровадження окремих податкових пільг через пандемію COVID-19 та необхідність гармонізації податкового законодавства України із законодавством ЄС;
- VI етап, пов'язаний із запровадженням воєнного стану на всій території держави (з 2022 р. по теперішній час): швидкі зміни в податковому законодавстві з метою зменшення податкового навантаження та звільнення певних категорій платників податків від відповідальності за невиконання податкового обов'язку, викликані гострою потребою в наповненні бюджетів.

Правовий статус великого платника податків – це визначене правовими нормами становище суб'єкта, яке визначається комплексом його прав, обов'язків, законних інтересів та юридичної відповідальності, яка настає в разі вчинення правопорушень.

У структурі правового статусу ВПП можна виокремити такі елементи: 1) права великого платника податків; 2) обов'язки великого платника податків; 3) законні інтереси великого платника податків; 4) відповідальність за правопорушення великого платника податків.

РОЗДІЛ 2
ЕЛЕМЕНТИ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

2.1. Права та законні інтереси великих платників податків

Правовий статус платників податків, що є суб’єктами податкових правовідносин, як вже зазначалося, визначається сукупністю законодавчо закріплених прав, законних інтересів та обов’язків. Тож, слід розглянути права платників податків та їх законі інтересів з метою виокремлення особливостей цих елементів у правовому статусі ВПП.

В теорії права прийнято розрізняти об’єктивні та суб’єктивні права. Так, О. М. Бондаренко, досліджуючи права платника податків як компонент його правового статусу, зазначає, що їх можна розуміти і як певну правову конструкцію, що існує як така, і як юридичну характеристику окремого суб'єкта (суб'єктів) права [66, с. 149]. Тобто науковець враховує, з якого боку характеризується право – об'єктивного чи суб'єктивного.

Об'єктивне право являє собою систему формально-визначених, загальнообов'язкових норм, які виходять від держави, встановлюються або санкціонуються, забезпечуються у своїй реалізації достатнім рівнем правосвідомості та можливістю застосування заходів державного впливу аж до прямого примусу; висловлюють спільну та індивідуальну волю більшої частини населення країни і є загальним нормативним регулятором суспільних відносин [66, с. 120].

Як зазначають В. М. Кириченко та О. М. Куракіна, об'єктивне право – це «система діючих у державі загальнообов'язкових, формально визначених норм права, втілених у різних джерелах права і незалежних від індивідуальної свідомості суб'єкта права» [79, с. 93].

Термін «об'єктивне» свідчить, що «норми права встановлені або санкціоновані державою, містяться у виданих компетентними державними органами нормативно-правових актах і тому є незалежними від індивідуального інтересу та свідомості суб'єкта права. Застосування права до кожного конкретного випадку супроводжується переходом від об'єктивного до суб'єктивного права. Тобто, доки норма права є загальною і поширюється на усі випадки конкретної сфери життєдіяльності, вона є об'єктивною. Коли ж ця правова норма стосується конкретної ситуації і реалізується в поведінці суб'єкта, то вона стає суб'єктивною» [79, с. 93].

Суб'єктивне право зазвичай приналежне уповноваженій особі, яка має означений інтерес: матеріальний, духовний, політичний, сімейний та ін. У задоволенні цього інтересу й полягає соціальна цінність надання особі певних правових можливостей. «Можлива поведінка з реалізації певного інтересу становить зміст суб'єктивного права і заснована на бажанні уповноваженої особи. Межі бажаної поведінки чітко окреслені нормами позитивного права. Суб'єктивне право безпосередньо пов'язане із свободою особистості, тому і виступає ще й мірою цієї свободи. Суб'єктивне право – це гарантована правом і законом міра можливої або дозволеної поведінки особи, яка належить суб'єкту незалежно від того, перебуває він у правових відносинах з іншими суб'єктами чи ні. Саме тому до суб'єктивних прав належать фундаментальні демократичні права і свободи особи» [78, с. 342–343].

М. В. Цвік зазначає, що в окремих правовідносинах суб'єктивні права можуть реалізуватися через правомочність уповноважених осіб. Правомочність та юридичні обов'язки складають правовий зміст визначених правовідносин, характеристика яких формує розуміння характеру і мети таких правовідносин [78, с. 342].

Правомочність складається з таких елементів:

а) право на особисті дії уповноваженої особи;

б) можливість вимагати певну поведінку від зобов'язаної особи, тобто право на сторонні дії; можливість звертатися до компетентних державних органів;

в) застосування державного примусу в разі невиконання контрагентом своїх обов'язків;

г) можливість користуватися соціальними благами на основі певного суб'єктивного права [78, с. 343].

О. М. Бондаренко вважає, що «об'єктивні права сторін податкового спору – це встановлені чинними нормами права варіанти, міра та межі можливої поведінки цих суб'єктів. Об'єктивні права – це зовнішня даність, що існує незалежно від тих, кому вони адресовані. Натомість суб'єктивні права являють собою ті можливості, якими безпосередньо користуються, які реалізують суб'єкти у відповідних правовідносинах» [66, с. 168]. Науковець указує на те, що «свобода в реалізації суб'єктами податкового спору своїх прав виражається насамперед у тому, що вони самостійно, на власний розсуд вирішують, скористатися чи ні певною можливістю, яка передбачена законом» [66, с. 169].

Окремі наукові дослідження, присвячені правам платників податків досить широко тлумачать цю категорію. Так, С. Бондаренко пропонує суб’єктивні права платників податків об’єднати за функціонально-змістовним критерієм у такі блоки:

а) інформаційні права платників податків;

б) права платників податків з обліку та звітності;

в) права зі сплати податків і зборів;

г) захисні права платників податків [99, с. 10].

На його думку, чільне місце має бути відведене саме інформаційним правам, оскільки реалізація цих прав є гарантією для реалізації всіх інших прав платників податків. Права з обліку та звітності були віднесені до однієї групи, оскільки вони мають те саме значення – є способом контролю за діяльністю

платника податків. Поряд із обов'язком зі сплати податків і зборів платник наділяється і правами з їх сплати, які так само виокремлені в самостійну групу. Науковець уважає, що особливе значення мають «захисні права платників податків – у зв'язку з тим, що в разі порушення будь-якого права платника із вищенаведених груп саме наявність захисних прав та можливість їх реалізації сприятиме відновленню соціальної справедливості» [99, с. 10].

О. І. Баїк, здійснивши аналіз змісту ст. 17 ПК України, зазначає, що права платників податків можна поділяти таким чином:

1) права, які забезпечують належне інформаційне забезпечення платника податків [100, с. 117]. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів контролю закріплене в главі 7 розділу II ПК України, у якій визначені правові норми щодо збору податкової інформації (ст. 72), її отримання органами контролю (ст. 73), опрацювання та використання (ст. 74) [13]. Зі свого боку посадові особи органів контролю мають зобов'язання: не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, яку одержують, використовують, зберігають під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи (пп. 21.1.6 п. 21.1 ст. 21 ПК України); надавати органам державної влади та органам місцевого самоврядування на їх письмовий запит відкриту податкову інформацію в порядку, встановленому законом (пп. 21.1.7 п. 21.1 ст. 21 ПК України) [13].

Враховуючи зазначене та зміст статті 20 Закону України «Про інформацію», за порядком доступу виділяють: а) відкриту податкову інформацію; б) податкову інформацію з обмеженим доступом [101]. Відкритою податковою інформацією вважається «будь-яка податкова інформація, крім тієї, що належить до податкової інформації з обмеженим доступом на підставі чинного законодавства» [101]. Відкрита інформація є публічною інформацією, окрім випадків, визначених законом (ст. 1 Закону України «Про доступ до публічної інформації» [101]). На жаль, нерідко така інформація є предметом

протиправних дій злочинців із метою незаконного заволодіння грошима чи іншими матеріальними цінностями. Проте варто зазначити, що, оскільки податкові органи є центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову політику, інформацію, яку вони використовують, варто вважати публічною (ст. 1 Закону України «Про доступ до публічної інформації») [102].

Податковою інформацією з обмеженим доступом вважається:

– конфіденційна інформація;
– таємна інформація;
– службова інформація (статті 6–9 Закону України «Про доступ до публічної інформації») [102].

Порядок віднесення інформації до таємної або службової, а також порядок доступу до неї регулюються законами (ч. 3 ст. 21 Закону України «Про інформацію») [101]. Податкові органи отримують інформацію про платників податків у межах правовідносин, які виникають на основі податкового законодавства, тож такі відносини мають публічно-правовий характер та базуються на владному підпорядкуванні одного їхнього учасника іншому. У таких правовідносинах податковий орган представляє волю держави, тож йому притаманне «владне повноваження вимагати необхідну інформацію, а платнику податків – обов’язок її надати» [103, с. 99]. Правовідносини у сфері податкової інформації врегульовані законодавчо, проте ПК України не дає визначення відкритої податкової інформації та податкової інформації з обмеженим доступом [104, с. 18–23];

2) права, які надають платнику податків можливість використання електронного документообігу;

3) права, які забезпечують економічні інтереси платника податків під час справляння податків;

4) процесуальні права платника податків під час здійснення податкового контролю [100, с. 117].

Ю. В. Циганок, окреслюючи правовий статус платника податків – юридичної особи, наводить таку класифікацію, передбачену пунктом 17.1 статті 17 ПК України [13]:

1) права, що забезпечують можливість належного виконання податкового обов'язку (отримувати інформацію, обирати метод обліку доходів і витрат, використовувати електронний кабінет, подавати паперову декларацію, якщо не проходить електронна тощо);

2) права, що забезпечують можливість захисту майнових інтересів платника податків (пільги, розстрочення та відстрочення, повернення переплати, відшкодування шкоди);

3) права, що забезпечують можливість захисту інтересів платника податків під час заходів податкового контролю (присутність під час перевірки, заперечення, оскарження) [44, с. 123].

Науковець також зазначає, що в статті 17 ПК України йдеться, що наведений перелік прав не є вичерпним, а платник податку має також інші права, передбачені законом. На думку Ю. В. Циганка, «окремі права платників податків врегульовані й іншими статтями Загальної та Особливої частин ПК України, а тому стосуються як загального порядку адміністрування податкових платежів, так і окремих податків та зборів» [44, с. 124].

До прав платників податків, що походять із загального порядку адміністрування податкових платежів, належать такі:

– право великого платника податків звернутися до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, із заявою про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях [13, ст. 39];

– право надіслати листом з повідомленням про вручення та з описом вкладеного або надати безпосередньо до органу контролю, який проводить

перевірку, копії документів, які свідчать на користь платника та які відмовляється врахувати посадова особа органу контролю [13, п. 44.7 ст. 44];

– право подати разом із податковою декларацією доповнення за довільною формою, якщо платник податків вважає що затверджена форма декларації збільшує або зменшує його податкові зобов'язання всупереч відповідним нормам ПК України [13, п. 46.4 ст. 46];

– у випадку самостійного виявлення помилок у раніше поданій податкові декларації – право не подавати уточнювальну декларацію, якщо виправлені показники відображаються платником податків у складі податкової декларації за будь-який з наступних податкових періодів. Фактично це означає право обрання платником податків способу самостійного виправлення помилок, залежно від якого застосовуються зменшені розміри фінансових санкцій [13, ст. 50].

До прав, що походять із обов'язку щодо сплати окремих податків та зборів, слід відносити:

– право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці, визначені розділом III ПК України при визначенні податку на прибуток підприємств (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових років, деяких інших показників) [62, ст. 134];

– право обрати прискорені методи податкової амортизації при визначенні податку на прибуток підприємств [13, підр. 4 розд. XX];

– право на отримання бюджетного відшкодування ПДВ [13, п. 200.7 ст. 200];

– право обирати періодичність подання податкової декларації із земельного податку [13, ст. 286];

– право обрати спрощену систему оподаткування суб'єктів малого підприємництва (єдиний податок) замість загальної системи оподаткування [13, п. 291.3 ст. 291].

Ю. В. Циганок підсумовує, що здебільшого використання платником податків своїх прав є наслідком «або зменшення суми податкових платежів порівняно з тим, яку суму довелося б сплатити, якщо б платник податків не скористався зазначеними правами; або зменшення обсягу і складності процедур, необхідних для обчислення суми податкового зобов'язання, і, як наслідок, зменшення обсягу заходів податкового контролю щодо платника податків» [44, с. 125]. В обох випадках відбувається реалізація законних інтересів платників податків.

З огляду на зазначене та з урахуванням результатів ґрунтовних досліджень проблем реалізації законних інтересів платниками додатків, вважаємо, що законний інтерес є повноцінним елементом у структурі правового статусу як загального, так і великого платників податків.

Підтвердженням цього варто вважати презумпцію правомірності рішення платника податків у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або органів контролю, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і органу контролю [13, п. 4.1.4 ст. 4].

Також маємо дослідити зміст категорій «інтерес» та «законний інтерес» з метою окреслення змісту законного інтересу великого платника податків.

Наприклад, у «Великому тлумачному словнику сучасної української мови» *інтерес* (від лат. interest – має значення, важливо) визначено як «те, що найбільше цікавить, турбує кого-небудь; те, що йде на користь кому-небудь, чому-небудь, відповідає чиїмось прагненням; користь, вигода» [105, с. 408].

При цьому зміст слова *законний* визначається у двох аспектах: «1) який ґрунтується на законі, здійснюється згідно з законом; 2) обґрунтований, справедливий» [105, с. 314].

О. В. Брусакова влучно зазначила, що «коли об'єкт інтересу набуває значення правової цінності шляхом утворення правових норм, що забезпечують реалізацію й захист зазначених інтересів, інтерес трансформується в правовий інтерес» [106, с. 83]. Інтерес, на думку науковиці, формує юридичний мотив, який перетворюється в певних умовах у право. Якщо політичні, економічні та інші інтереси перетворюються на правові, вони стають елементами правовідносин. Законний інтерес має ґрунтовне значення в механізмі правового регулювання, оскільки безпосередньо пов'язаний з функціями права, його соціальною сутністю і цінністю. Законними інтересами – це інтереси, які набули закріплення в законі як спосіб надання їхнім носіям суб'єктивних прав як засобу задоволення цих інтересів. О. В. Брусакова вважає, що законні інтереси учасників правовідносин впливають не тільки на реалізацію правових норм, а й на використання прав, які належать суб'єкту, а, значить, і на «координацію» обов'язків, які існують в суспільстві [106, с. 83]. Варто погодитись і з твердженням, що між законними інтересами і юридичними обов'язками досить багато спільного.

О. І. Чепис, окреслюючи законні інтереси й суб’єктивні права в цивільному праві, виокремлює певну кількість сутнісних характеристик, на підставі яких визначає їхні спільні та відмінні ознаки. На його думку, спільними ознаками є такі:

1) це юридичні дозволи, що визнаються державою і є засобом досягнення цілей і завдань цивільного законодавства. Прагнення до їх здійснення є правомірною поведінкою в межах правовідносин;

2) мають диспозитивний характер, ні на кого не може бути покладений обов’язок щодо їх реалізації [107, с. 133].

Відмінними ознаками О. І. Чепис вважає:

1) законні інтереси більш рухливі, їм властива варіативність – можливість змінюватися й доповнюватися, відповідаючи вимогам моменту розвитку процесу;

2) ступінь гарантованості інтересів значно нижча, ніж суб'єктивних прав;

3) вони різняться за змістом [107, с. 133].

Така характеристика є цілком обґрунтованою, оскільки законні інтереси платників податків можуть змінюватись під впливом різних факторів, тоді як їхні суб'єктивні права є незмінними, тобто статичними. Звичайно, деяке їх коригування є можливим, наприклад, у випадку внесення змін до податкового законодавства.

А. В. Сліденко робить висновок, що законні інтереси є самостійним елементом правового статусу платників податків, із чим варто погодитись. Він зазначає, що законні інтереси та суб'єктивні права взаємопов'язані, проте є різними елементами правового статусу суб'єкта, та виокремлює такі критерії їх розмежування:

1) за законодавчим закріпленням (суб'єктивні права обов'язково відображаються в нормах права, законні інтереси не мають законодавчого закріплення);

2) за характером (суб'єктивні права є статичними, можуть змінюватися лише за волею законодавця й за спеціальною процедурою внесення змін до актів, якими вони встановлені, законні інтереси – динамічні, змінюються під впливом різних факторів, зокрема за волею носія такого інтересу);

3) за ступенем гарантованості державою (для суб'єктивних прав законодавчо встановлено гарантії їх реалізації, для законних інтересів таких механізмів немає);

4) за наявністю причинно-наслідкового зв'язку між наявною можливістю (дозволеністю) та реальним її втіленням у життя;

5) за наявністю певного кореспондуючого обов'язку суб'єкта (для суб'єктивних прав такий обов'язок є завжди, для законних інтересів – немає) [108].

М. Самбор зазначає, що складовими інтересу є «виникнення та спрямування потреб людини у правовому полі; нормативне закріплення, посилання на «інтерес» суб'єкта у законі; відсутність прав та свобод, які чітко регламентували б можливість вчинення певних діянь та задоволення потреб; наявність визначеної законом процедури захисту інтересу» [109, с. 119].

У Рішенні Конституційного Суду України (справа про охоронюваний законом інтерес) від 1 грудня 2004 р. № 18-рп/2004 наведені тлумачення понять «інтерес», «законний інтерес», «охоронюваний законом інтерес»; зазначено, що «інтерес може бути як охоронюваним законом, правоохоронюваним, законним, так і незаконним, тобто таким, що не захищається ні законом, ні правом» [110].

О. І. Баїк зазначає, що «права платників податків ґрунтуються на їх законних інтересах, які нормативно не закріплені у податковому законодавстві України. Це, своєю чергою, позначається на гарантованості та настанні відповідальності за порушення законних інтересів платників податків» [100, с. 113].

Законні інтереси платників податків як суб'єктів податкових правовідносин полягають у їхньому прагненні до користування благами податкової сфери, які не суперечать законодавству України та полягають у можливості здійснення податкового планування та оптимізації оподаткування, мінімізації витрат, пов'язаних з податковим контролем, стабільності податкового регулювання в певний податковий період тощо [100, с. 118].

І. Личенко підсумовує, що «тріада таких елементів, як суб'єктивні права, юридичні обов'язки та законні інтереси, утворюють складну, формально

визначену і водночас динамічну систему, яка піддається самоорганізації та саморегулюванню, еволюції у зв'язку з розвитком суспільства, його потреб та можливостей» [111, с. 124–125].

При цьому Я. Греца та Ю. Бисага зазначають, що права й законні інтереси платників податків як суб'єктів податкових правовідносин реалізують та захищають за допомогою гарантій, закріплених у нормах, принципах, умовах і засобах, які сукупно забезпечують здійснення, охорону й захист прав та законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин, виконання визначених законом юридичних обов'язків кожним із суб'єктів [112, с. 37].

Питання про розмежування суб'єктивних прав та законних інтересів платників податків також є актуальним, оскільки національне законодавство не закріплює такі інтереси. Саме тому при такому розмежуванні ознака нормативного закріплення буде визначальною. В контексті податкових відносин правовий статус платників податків може не передбачати свобод. Свобода – це можливість особи вчиняти вибір згідно зі своїми бажаннями, інтересами і цілями [84, с. 16]. У податковому праві застосовується імперативний метод, де платники податків обмежені та мають дотримуватися нормативних вимог. Термінологічні відмінності між «правом» і «свободою» випливають з міжнародних документів, таких як Декларація прав людини й громадянина (1789 р.) та Конвенція про захист прав людини й основоположних свобод (1950 р.) [113; 114]. Розбіжності проявляються в межах можливої поведінки особи та механізмі державного гарантування. У зв'язку з особливостями податкового регулювання стосовно платників податків доцільніше використовувати терміни «право» та «інтерес» [84, с. 17]. Тож, маємо звернути увагу на їхні права та законні інтереси.

Податкове законодавство України не визначає свобод в правовому статусі платників податків. При цьому мають місце права та законні інтереси, але ніяк не свободи. З огляду на проведений аналіз наукових досліджень стосовно змісту прав та законних інтересів платників податків, вважаємо, що під *правами великих*

платників податків слід розуміти закріплені в податковому законодавстві та гарантовані державою варіанти можливої реалізації поведінки, які забезпечують можливість великого платника податків вчиняти конкретні дії, вимагати належної поведінки від посадових осіб органів контролю та вдаватися до захисту свого порушеного права. При цьому *законні інтереси великих платників податків* – це прагнення до користування можливостями податкової системи, які не суперечать податковому законодавству України та проявляються у можливостях оптимізації індивідуального оподаткування і стабільності податкового регулювання в певний податковий період.

Загалом, права та законні інтереси платників податків є базовими для прав та законних інтересів ВПП, тож виділяти окремі різновиди останніх недоречно, особливо з огляду на те, що всі платники податків є рівними перед законом.

2.2. Виконання податкових обов'язків великими платниками податків

Одним із компонентів правового статусу суб'єкта є обв'язки, які доволі широко досліджуються. Аналіз правового обов'язку часто проводиться з урахуванням правами людини, що може призвести до спрощення його змісту. Безперечно, права та обов'язки доповнюють одні одних, ба більше, їх повноцінна реалізація можлива лише у взаємозалежності. Як справедливо зазначає Т. П. Попович, «категорію обов'язку не варто розглядати сепаровано від категорії прав, оскільки особливо в контексті правового статусу мова йде про їхню єдність, що відображається у неможливості їх окремого функціонування та реалізації, а також однаковій цінності та значущості» [115, с. 714].

Обов'язок визначає міру необхідної поведінки, яка повинна бути здійснена особою в силу законодавчого припису [3, с. 390].

Т. П. Попович виділяє такі ознаки обов'язку:

– це категорія необхідної поведінки людини;

– така категорія повинна бути чітко та однозначно нормативно закріплена на конституційному та законодавчому рівні;

– належне виконання обов’язку забезпечується дією механізму державного примусу;

– за неналежне виконання або невиконання обов’язків, передбачена міра відповідальності у вигляді певних санкцій [115, с. 715].

Обов’язок сплачувати податок та право на справедливе стягнення податку проявляється через окремі обов’язки та права платників податків, закріплені в ПК України, а також у податковому законодавстві кожної держави.

Обов’язки суб’єкта правовідносин – платника податків закріплені в ст. 16 ПК України [13].

О. І. Баїк уважає доцільним поділяти їх на дві групи:

1) обов’язки платника податків щодо виконання ним норм податкового права стосовно належної сплати податків;

2) обов’язки платника податків щодо його взаємодії з органами контролю [100, с. 115].

Ці обов’язки взаємодоповнюють один одного та, відповідно, пов’язані між собою [100, с. 116–117].

Обов’язку сплачувати податки властиві такі характеристики:

а) встановлення державою обов’язку сплачувати податки є її неодмінним правом;

б) встановлення податків і забезпечення їх вчасної сплати є одним із основних орієнтирів для реалізації мети публічного інтересу;

в) сплатою податків частково забезпечується покриття щорічних видатків держави;

г) публічність інтересу при сплаті податків полягає в забезпеченні в такий спосіб інших суспільних інтересів оборонного, освітнього, соціального та іншого характеру [116, с. 189].

В правничих наукових джерелах, присвячених обов'язку зі сплати податків і зборів, використовують терміни «податковий обов'язок» і «податков зобов'язання». І. Я. Олендер зазначає, що застосування конструкції «податкове зобов'язання» в податковому законодавстві країн обумовлено скоріше історичними причинами розвитку правового регулювання оподаткування та практикою його застосування [116, с. 193].

Категорія «податкове зобов'язання» відображена в європейському законодавстві, розуміючи під нею не тільки односторонній обов'язок платника, а й зустрічні обов'язки владної сторони перед платником. Доволі очевидною є думка про те, що «податковий обов'язок» передбачає лише односторонній обов'язок сплачувати податки, а «податкове зобов'язання» передбачає поєднання прав та обов'язків платника податків та суб'єкта владних повноважень у податкових правовідносинах. Вважаємо, що ключова відмінність між категоріями «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» полягає в тому, що через податкове зобов'язання платник податків безпосередньо реалізує свій законний обов'язок зі сплати встановлених податків і зборів.

В енциклопедичних джерелах терміни «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» часто не розмежовуються, а відображаються як тотожні. Так, у «Юридичній енциклопедії» Ю. С. Шемшученка «обов'язок» визначається через «зобов'язання»: «Обов'язок – одна з основних категорій етики, що виражає моральні вимоги, які для особи, класу, соціальної групи в конкретних соціальних умовах є внутрішньо прийнятними моральними зобов'язаннями» [77].

І. Я. Олендер вважає таке ототожнення неправомірним, «адже зобов'язання зазвичай є більш складною конструкцією, що може передбачати необхідність реалізації цілої низки обов'язків, покладених законом або договором на сторони відповідних правовідносин» [116, с. 209]. Погоджуємося з думкою науковця та зазначаємо, що в цій же енциклопедії «обов'язок юридичний» трактується як

«установлена законодавством й забезпечена державою міра необхідної поведінки зобов'язаного суб'єкта. Реалізується у формі як добровільного, так і примусового виконання й дотримання приписів правових норм. Тісно пов'язаний із суб'єктивними правами громадян. Порушення обов'язку юридичного тягне за собою застосування до винної особи юридичних санкцій» [77].

Н. Ю. Онищук, зіставляючи суб'єктивний та об'єктивний податковий обов'язки, відзначає, що «об'єктивний податковий обов'язок, закріплений у нормах закону, реалізується через систему суб'єктивних обов'язків платника податку. Абстрактний обов'язок сплачувати податки стає реальністю тільки тоді, коли він стосується конкретного платника, в якого у зв'язку з певним об'єктом оподаткування складаються абсолютно чіткі обов'язки щодо обліку, сплати і звітності та який своїми діями здійснює його реалізацію» [117, с. 14]. Тож, науковиця робить висновок щодо єдиного можливого шляху реалізації об'єктивного податкового обов'язку через систему обов'язків суб'єктивних.

Ототожнення термінів «зобов'язання» та «обов'язок» у податковому регулюванні заперечує і О. О. Дмитрик, указуючи на наявність в зобов'язаннях характеристик, непритаманних фінансово-правовому регулюванню (передусім – проявів рівності сторін при формалізації юридичних фактів, які обумовлюють виникнення зобов'язань) [118, с. 100–102]. Підтримуємо науковицю в її твердженні про неприйнятність ототожнення категорій «зобов'язання» й «обов'язок» і недоречність «використання зобов'язання як фінансово-правової категорії навіть у поєднанні з прикметниками типу «податкове» чи «фінансове», оскільки в цьому випадку має місце підміна визначень цих категорій» [там само].

Таку позицію підтримує й А. О. Храбров, який зазначив, що «розглядаючи поняття «податковий обов'язок», необхідно підкреслити, що йдеться про обов'язок, а не зобов'язання. Ось чому зручніше використовувати поняття «податковий обов'язок» як реалізацію чіткого імперативного веління з боку

держави, а ніж «податкове зобов'язання», що передбачає своєрідну відповідну рівність зобов'язаної й уповноваженої сторони» [119, с. 26].

Конституційний статус платника податків базується на обов'язку кожного громадянина сплачувати визначені законом податки і збори (згідно зі статтею 67 Конституції України) [53]. Деякі науковці зазначають, що обов'язок сплачувати податки може обмежувати певні основні права особи. Принцип законності встановлення податків обмежує державне право на стягнення податків. Цей принцип не обмежується вимогами щодо правової форми акта, що встановлює податок, але також вимагає відповідності його змісту певним принципам, таким як справедливість, верховенство прав людини, формальна та юридична рівність, загальні та спеціальні принципи оподаткування [84, с. 17].

Встановлення обов'язку та права платників податків у статтях 16 та 17 ПК України означає, що статус платника податків не надає явного примату обов'язкам над правами [13]. Проте конституційний обов'язок сплачувати податки є основою статусу платника податків, оскільки всі інші обов'язки й права, зокрема право на справедливе стягнення податків, пов'язані з цим основним обов'язком [120, с. 36]. Цілком погоджуємося, що податковий обов'язок – це сукупність обов'язків з податкового обліку, сплати податків і зборів, та податкової звітності [121, с. 26]. Тож, належне виконання податкового обов'язку – це не лише виконання нормативних приписів платниками податків, а й виконання згаданих обов'язків у визначеній сукупності та послідовності.

Автори одного з перших коментарів до Податкового кодексу України запропонували обов'язки платників податків поділяти таким чином:

1) обов'язки з податкового обліку – обов'язки платників податків стати на облік або зареєструватися в податковому органі, надавати компетентним органам необхідну інформацію, наприклад, про відкриття рахунків, прийняті рішення, судові ухвалення тощо. З появою державних реєстрів фізичних і юридичних осіб – платників податків, цей обов'язок набув нового змісту [122, с. 294].

Слід згадати одну з процедур виконання цього обов’язку, оскільки таку саму доцільно виділити щодо виконання податкового обов’язку ВПП: після включення платника податків до Реєстру великих платників податків (далі – Реєстр ВПП) та отримання повідомлення про таке включення платник зобов’язаний стати на облік [123]:

– за основним місцем обліку в територіальному органі ДПС України, який здійснює супроводження ВПП, з початку податкового періоду (календарного року), на який сформували Реєстр ВПП;
– за неосновним місцем обліку в такому територіальному органі або його структурних підрозділах, наявних у межах населеного пункту за місцезнаходженням територіального органу ДПС, який здійснює супроводження ВПП, об’єктів оподаткування або об’єктів, які пов’язані з оподаткуванням за переліком, визначеним ДПС, або через які провадиться діяльність такого ВПП [123].

ВПП щодо якого центральний орган ДПС прийняв рішення про переведення на облік у територіальний орган ДПС, що здійснює податкове супроводження ВПП, чи інший орган контролю, після взяття його на облік за новим місцем обліку зобов’язаний сплачувати податки за місцем попереднього обліку у територіальних органах ДПС. При цьому подавати податкову звітність та виконувати інші обов’язки, передбачені ПК України, за новим місцем обліку [123].

Нові ВПП, які не обліковуються в територіальних органах ДПС, що здійснюють податкове супроводження ВПП, зобов’язані подати заяву за формою №1-ОПП (додаток 5 до Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1588) [124] (основне місце обліку) до територіального органу ДПС, що здійснює податкове супроводження ВПП, згідно з Реєстром ВПП на 2025 рік.

Щодо ВПП, які не подали до відповідного територіального органу ДПС заяви за формою № 1-ОПП, ДПС приймає рішення про зміну основного місця обліку та переведення на облік до територіального органу ДПС, що здійснює податкове супроводження ВПП, чи іншого територіального органу [123].

Платники, включені до Реєстру ВПП, перебувають на обліку в територіальному органі ДПС, що здійснює податкове супроводження ВПП з початку податкового періоду (календарного року), на який сформували Реєстр ВПП (п. 4 розд. I II «Порядку формування Реєстру великих платників податків», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 911) [21];

2) обов’язки зі сплати податків: платники податків мають самостійно та правильно обчислювати суми податкових платежів, вчасно та у повному обсязі сплачувати податки, а також погашати будь-які недоїмки, які можуть виникнути [122, с. 294];

3) обов’язки з податкової звітності: платники податків мають вести бухгалтерський облік, вносити виправлення у звітність, вчасно складати звіти й зберігати їх протягом необхідного часу [там само].

Міністерством фінансів України визначається порядок обліку платників податків в органах контролю та порядок формування Реєстру великих платників податків на відповідний рік з урахуванням критеріїв, визначених Податковим кодексом України (пп. 64.7 ПКУ) [13].

Відбір платників податків для включення до Реєстру ВПП на наступний календарний рік здійснюється структурним підрозділом ДПС, за яким закріплено функцію супроводження Реєстру ВПП, на підставі аналізу інформації [21]:

1) про сумарні обсяги доходів від усіх видів діяльності платника податків за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали (надається структурним підрозділом ДПС, за яким закріплена як за співвиконавцем

процедура з організації проведення відбору підприємств, які відповідно до встановлених критеріїв належать до категорії великих платників податків, та формування Реєстру ВПП податків на відповідний рік, підтримання його в актуальному стані) [21];

2) про суми сплачених до Державного бюджету України податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на податкові органи, крім єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за друге півріччя попереднього року та перше півріччя поточного року (надається структурним підрозділом ДПС, за яким закріплена як за співвиконавцем процедура з організації проведення відбору підприємств, які відповідно до встановлених критеріїв належать до категорії великих платників податків, та формування Реєстру ВПП на відповідний рік, підтримання його в актуальному стані) [21].

Тож, у разі включення платника податків до Реєстру великих платників податків на нього поширюються особливості щодо виконання його податкового обов'язку, визначені ПКУ для великих платників податків.

Після включення платника податків до Реєстру великих платників податків та отримання повідомлення від ДПС про таке включення платник податків зобов'язаний стати на облік за основним місцем обліку в територіальному органі ДПС, який здійснює супроводження великих платників податків (Міжрегіональні управління), з початку податкового періоду (календарного року), на який сформовано Реєстр, та за неосновним місцем обліку в такому територіальному органі ДПС або його структурних підрозділах, наявних у межах населеного пункту за місцезнаходженням територіального органу ДПС, який здійснює супроводження великих платників податків, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням за переліком, визначеним Міністерством фінансів України, або через які провадиться діяльність такого великого платника податків [21].

Щодо великих платників податків, які самостійно не стали на облік у територіальному органі ДПС, який здійснює супроводження великих платників податків, або його структурних підрозділах, ДПС приймає рішення про зміну основного та неосновного місця обліку таких великих платників податків та переведення їх на облік у територіальний орган, який здійснює супроводження великих платників податків, або його структурні підрозділи.

У разі прийняття рішення про переведення великого платника податків на облік у територіальний орган ДПС, який здійснює супроводження великих платників податків, чи інший орган контролю, відповідні органи контролю зобов'язані протягом 20 календарних днів після прийняття такого рішення здійснити взяття на облік / зняття з обліку такого платника податків.

Платники також повинні надавати податковим органам необхідні документи, пояснення, довідки та виконувати вимоги податкових органів або обґрунтовувати відмову виконати певні вимоги. [122, с. 294]. Усі інші обов'язки великих платників податків є похідними та взаємопов'язані між собою.

На окрему увагу заслуговує такий аспект виконання податкового обов'язку як цифровізація процедур обчислення та сплати податку. Звільняючи платників податків від обов'язку з обчислення податків, законодавець покладає відповідний обов'язок на податкові органи, що об'єктивно виходить із необхідності забезпечення фіскального публічного інтересу та не виключає право платника податків на подання податковому органу інформації про операції, що зменшують суму податку [125, с. 127]. Ці зміни стосуються лише окремих податків, адміністрування яких підлягає цифровізації.

Цифровізація податкового контролю передбачається Національною економічною стратегією на період до 2030 року [126].

Розвиток цифрових комунікаційних технологій змінює зміст податкових правовідносин шляхом зміни способу передачі під час реалізації прав, виконання

обов’язків приватними суб’єктами чи застосування права публічними суб’єктами [125, с. 128].

Електронний документообіг між платниками податків та органами контролю здійснюється відповідно до ПК України [13] та Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» [127] та «Про електронні довірчі послуги» без укладення відповідного договору [128].

С. В. Косторной та І. В. Демченко зазначають, що визначення правового статусу особистого кабінету платника податків надало податковим органам і платникам податків право на передачу документів в електронній формі [129, с. 55]. При цьому використання особистого кабінету є правом, а не обов’язком платника податків.

Досліджуючи права та обов’язки суб’єктів щодо передачі електронних документів, можна припустити, що йдеться про появу нових прав і обов’язків та про зміну наявних: обов’язок платника податків щодо подання до податкового органу податкової декларації зберігається, проте змінюється спосіб передачі декларації [125, с. 129]. Тож, обов’язки суб’єктів податкових правовідносин виникли через використання цифрових технологій в оподаткуванні, а спосіб передачі документів податкової звітності став невід’ємним елементом податкового обов’язку.

Аналіз співвідношення понять «податкове зобов’язання» та «податковий обов’язок» продемонстрував, що *податкове зобов’язання* є певною сумою коштів, яку має сплатити великий платник податків, а *податковий обов’язок* являє собою сукупність дій платника щодо сплати податкового зобов’язання до відповідного бюджету та інших похідних обов’язків, визначених податковим законодавством. *Податковий обов’язок великих платників* – комплекс імперативних законодавчих вимог щодо сплати податків і зборів, перебування на податковому обліку та подання податкової звітності.

2.3. Відповідальність за невиконання податкових обов'язків великими платниками податків

Забезпечення прав та законних інтересів платників податків є правовою відповідальність перед державою, тож посадові особи органів контролю зобов'язані не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій (п.п. 21.1.4 п. 21.1 ст. 21 ПК України) [13].

Варто зазначити, що окремим аспектам відповідальності платників податків за податкові правопорушення було присвячені дослідження О. І. Баїк, К. К. Богомазової, Т. О. Губанової, З. М. Будько, Д. П. Дорошенко, Е. С. Дмитренко, М. П. Кучерявенко, А. Манукян, А. Літвінцева, Н. Ю. Онищук, Г. М. Стріяшко, М. І. Трипольської та ін.

Відповідальність платників податків настає за вчинені ними правопорушення, визначені законами з питань оподаткування та іншими законодавчими актами, контроль за дотриманням яких покладено на відповідні органи (п. 110.1 ст. 110 ПК України) [13]. Такі правопорушення визначені у статтях 117 – 128-1 ПК України [13].

О. І. Баїк зазначає, що необхідною умовою забезпечення правопорядку у сфері правовідносин, виконання усіма суб'єктами своїх обов'язків є встановлення відповідальності за їх невиконання або неналежне виконання [67, с. 209]. Податкові правовідносини не є винятковими та непорушними, їхнє здійснення може супроводжуватись неправомірними діяннями, що вчиняються як платниками податків, так і державними органами. Це зумовило детальне, хоч і недосконале закріплення на нормативному рівні відповідальності для регулювання відносин, що виникають у зв'язку з порушенням податкового законодавства [130, с. 60].

За порушення податкового законодавства суб’єктів можуть притягнути до відповідальності, передбаченої ст. 111 ПК України, а саме: фінансової, адміністративної та кримінальної [13]. Порядок їх застосування визначає комплекс нормативно-правових актів.

Відповідальність за порушення податкового законодавства України є важливою складовою правового регулювання податкових правовідносин та впливає на правовий статус платника податків.

Податкове законодавство – це сукупність нормативно-правових актів, які містять правові норми, об’єднані спільним предметом регулювання – відносинами у сфері податкової діяльності [67, с. 230].

До прийняття ПК України, податкове законодавство представляли такі нормативні акти:

а) загальні нефінансові закони (конституційні закони або закони, що належали до інших галузей права, які містили податкові норми);

б) загальні фінансові закони (переважно бюджетні закони);

в) загальні податкові закони (законодавчі акти, що містили положення, які регулювали податкову систему загалом);

г) спеціальні податкові закони (законодавчі акти, які регулювали окремі групи або види податків) [131, с. 319].

Сучасне податкове законодавство України також має системний міжгалузевий та міжнародно-правовий характер [67, с. 239]. Одним із ключових принципів, на якому базується податкове законодавство України, є невідворотність настання визначеної законом юридичної відповідальності у разі його порушення (п.п. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 ПК України) [13].

Відповідальність за порушення податкового законодавства – це юридична відповідальність, через установлений законодавством механізм якої реалізується державний примус у податковій сфері [67, с. 246].

Для встановлення співвідношення між державним примусом та юридичною відповідальністю слід врахувати зміст категорії «обов'язок». Саме в державному примусі до реального виконання обов'язків полягає головне призначення відповідальності [131, с. 79].

Сплата податків та зборів у порядку і розмірах, встановлених законом, є конституційним обов'язком. Ця норма, що закріплена у ч. 1 ст. 67 Конституції України, знайшла своє продовження у ПК України, а саме у ст. 36, яка визначає податковий обов'язок платника податку. «За невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку, що є безумовним та першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків, платник податків, крім випадків, визначених ПК України або законами з питань митної справи, несе відповідальність» [13].

Таким чином, відповідно до статей 110, 111 ПК України, за порушення податкового законодавства настає фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність. Контроль за дотриманням податкового законодавства покладено на контролюючі органи [13].

Першою в цьому переліку стоїть фінансова відповідальність, що не випадково, тож вважаємо, що основним видом юридичної відповідальності ВПП також є саме фінансова відповідальність, яка встановлюється згідно з ПК України і застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій [13, п. 11.2 ст. 111]. При цьому притягнення юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення не звільняє посадових (службових) осіб юридичної особи у передбачених законом випадках від юридичної відповідальності інших видів, а саме адміністративної та кримінальної [13, п. 111.3 ст. 111].

Зазначений перелік видів юридичної відповідальності, які застосовуються за порушення податкового законодавства, є вичерпним [132]. Варто підкреслити, що порушення податкового законодавства може вважатися правомірним та неправомірним.

Правомірне невиконання податкового обов'язку засноване на використанні законодавчих прогалин або розбіжностей, що дозволяють платнику податків мінімізувати свої зобов'язання перед державою. Це може відбуватися, наприклад, шляхом використання податкових пільг чи вибору оптимального режиму оподаткування.

Неправомірне невиконання податкового обов'язку включає, наприклад, такі діяння, як неподання або невчасне подання декларацій, заниження об'єкта оподаткування або приховування його від оподаткування.

Відповідальність за порушення норм податкового законодавства визначена певною системою нормативно-правових актів.

Правові засади такої відповідальності визначаються нормами Глави 11 Податкового кодексу України «Відповідальність» [13]. За порушення приписів податкового законодавства, контроль за дотриманням яких здійснюється контролюючими органами, до платника податків можуть бути застосовані такі види юридичної відповідальності: фінансова відповідальність (пп. 111.1.1 п. 111.1 ст. 111 ПК України); адміністративна відповідальність (пп. 111.1.2 п. 111.1 ст. 111 ПК України); кримінальна відповідальність (пп. 111.1.3 п. 111.1 ст. 111 ПК України) [13].

Одним із проблемних аспектів правової відповідальності за податкові правопорушення є співвідношення між фінансовими, адміністративними та кримінальними санкціями. Постійно виникають дискусії щодо застосування різних видів відповідальності до того самого суб'єкта за одне правопорушення. Тож, уважаємо за необхідне розглянути різні види відповідальності платників податків.

Так, особливості фінансової відповідальності проявляються у змісті фінансових санкцій, які застосовуються до порушників податкового законодавства. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Процедура застосування фінансової

відповідальності проходить у три етапи: фіксування факту податкового правопорушення; прийняття рішення про притягнення до відповідальності (про застосування штрафної санкції); виконання рішення про застосування штрафної санкції – сплата штрафу [132].

Відповідно до п. 109.3 ст. 109 ПК України вина є необхідною умовою притягнення платника податків до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення у випадках, регламентованих п. 119.3 ст. 119, п. 123.2–123.5 ст. 123, пунктами 124.2, 124.3 ст. 124, п. 125-1.2–125-1.4 ст.125-1 ПК України, умисел у вчиненні яких вказує на притягнення до відповідальності платника податків [13].

Статтею 112 ПК України визначено підстави, за яких особа вважається винною: особа мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких ПК України передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання [13].

Проте відсутність нормативно закріпленого поняття «вина» у ПК України дещо ускладнює процес притягнення до відповідальності. Законодавство не містить визначення цієї категорії, що призводить до неоднозначного тлумачення подій, що вказують на правопорушення. Концепція вини, закладена у ПК України, не завжди ефективно застосовується [67, с. 246].

Фінансова відповідальність за податкові правопорушення не є виключною. Її застосування не звільняє від застосування інших видів юридичної відповідальності. Платник податків, якого було притягнуто до фінансової відповідальності, може також бути притягнутий до адміністративної або до кримінальної відповідальності.

А. А. Манукян звертає увагу на те, що «невиключність» відповідальності та можливість «паралельного» притягнення до юридичної відповідальності не завжди є обґрунтованою. Ба більше, як зазначає дослідник, трапляються непоодинокі випадки проявів рудиментарності в аспекті одночасного

притягнення до фінансової відповідальності та інших різновидів юридичної відповідальності [133, с. 56].

Загальні засади притягнення платника податків до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, характеризується такими ознаками:

– процесуальна/процедурна обрамленість притягнення особи до юридичної відповідальності за податкові правопорушення: мова йде про те, що особу не може бути притягнуто до юридичної відповідальності у позаюрисдикційному порядку. При цьому притягатися до відповідальності платник податків може як в порядку адміністративних процедур, так/або в рамках судових процедур;

– поліваріативність різновидів відповідальності за порушення податкового законодавства: за порушення податкового законодавства особу може бути притягнуто до таких різновидів юридичної відповідальності, як фінансова, адміністративна, кримінальна відповідальність;

– невиключність відповідальності: якщо особу за порушення податкового законодавства притягнуто до фінансової відповідальності, це не означає, що таку особу не може бути притягнуто до інших різновидів юридичної відповідальності (адміністративної та кримінальної відповідальності);

– підвищена міра відповідальності за повторне порушення податкового законодавства: відповідне правило є релевантним як стосовно фінансової відповідальності, так і адміністративної та кримінальної відповідальності;

– наявність вини: незалежно від різновиду юридичної відповідальності, податкове правопорушення є підставою для притягнення особи до відповідальності тільки за умови наявності вини у діях/бездіяльності такої особи;

– юрисдикційна варіативність: за порушення податкового законодавства особа може притягатися до юридичної відповідальності шляхом

реалізації судових процедур у рамках адміністративного судочинства, проваджень із притягнення особи до адміністративної відповідальності, кримінальних проваджень;

– наявність обставин, що звільняють від відповідальності або пом'якшують її: незважаючи на підвищену міру імперативності, яка властива регулюванню податкових відносин, за порушення податкового законодавства платник притягається до відповідальності із урахуванням обставин, які можуть пом'якшувати таку відповідальність або взагалі виключати таку відповідальність [133, с. 59].

Притягнення до фінансової відповідальності юридичної особи за податкове правопорушення, що передбачає встановлення органами контролю вини особи, не передбачає презумпції наявності вини посадових (службових) осіб юридичної особи у випадках притягнення до юридичної відповідальності інших видів та не звільняє від обов'язку її доведення в порядку, передбаченому законом [13, п. 111.3 ст. 111].

Ю. В. Циганок виділяє дві категорії суб'єктів, до яких застосовується юридична відповідальність за податкові правопорушення:

– платники податків – юридичні особи як суб'єкти фінансової відповідальності;

– посадові (службові) особи платників податків – юридичних осіб як суб'єкти адміністративної або кримінальної відповідальності, залежно від суми недоїмки, яка виникає унаслідок їх протиправних діянь [44, с. 112].

Фінансова відповідальність до юридичних осіб застосовуються лише за фактом вчинення протиправних діянь, передбачених відповідними статтями глави 11 розділу II ПК України, а вина в таких випадках є лише додатковою кваліфікуючою ознакою податкового правопорушення, від чого буде залежати розмір фінансової санкції. За вчинення протиправних діянь, які полягають у порушенні порядку ведення податкового обліку, неподанні або несвоєчасному

поданні платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), до посадових (службових) осіб застосовується адміністративна відповідальність [13, ст. 163-1, 163-2].

Кожен із різновидів юридичної відповідальності за податкові правопорушення має специфічні ознаки, зумовлені галузевою приналежністю. Так, «відповідальність за порушення норм податкового законодавства – це визначена чинним законодавством міра негативних наслідків особистого, організаційного та/або майнового характеру, яку особа-порушник може зазнати за результатом притягнення до фінансової, адміністративної або ж кримінальної відповідальності у зв’язку із порушенням такою особою приписів податкового законодавства [134, с. 377–383].

Досліджуючи окремі галузеві особливості притягнення до юридичної відповідальності, А. О. Монаєнко зазначає, що наявність примусових заходів, спрямованих на виконання правової норми, є не тільки елементом правового регулювання відповідних суспільних відносин, а й умовою існування відповідної галузі права [135, с. 168].

Юридична відповідальність є одним із видів державного примусу. Притягнення до неї засноване на наявності матеріальної підстави та належної правової процедури. Як зазначає К. В. Николина, «сама наявність регламентованої процедури спрямована на запобігання свавіллю органів державної влади під час здійснення ними повноважень, на запобігання прийняттю та виконанню протиправних рішень та на захист прав і свобод людини та громадянина, а також їх законних інтересів» [136, с. 45]. Матеріальні та процедурні відносини пов’язані складною системою онтологічних взаємодій. Матеріальні правовідносини обумовлюють виникнення процедурних відносин, при цьому матеріальні правовідносини можуть бути реалізовані тільки в рамках відповідної правової процедури [135, с. 169].

А. О. Монаєнко вважає, що «реалізація матеріально- правової норми не може відбутися раніше моменту виникнення процедурних відносин» [135, с. 169]. Виникнення матеріальних відносин із порушення норм податкового законодавства обумовлює можливість застосування санкції норми права, що передбачає склад фінансового, адміністративного чи кримінального правопорушення. Правозастосування відповідної норми права пов'язано із здійсненням належної правової процедури та/або процесу притягнення особи до відповідальності.

Процедура притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства відображає формальну сторону діяльності органів державної влади, спрямованої на підтримання правопорядку в рамках масштабніших процедур зі збору грошових коштів до бюджетів відповідних рівнів.

Юридичні процедури мають відповідати засадам визначеності, послідовності та доступності. Наприклад, для виконання матеріального обов'язку притягнення порушника до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення необхідно виконати процедурні обов'язки, зокрема, провести податкову перевірку, завдяки якій набуде форми інформація, що засвідчить вчинення податкового правопорушення [133, с. 108].

У процедурах притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства варто виділити такі стадії:

1) виявлення та фіксація податкового правопорушення;

2) кваліфікація податкового правопорушення;

3) притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення;

4) можлива адміністративна стадія оскарження рішення про притягнення особи до відповідальності за податкового правопорушення;

5) виконання прийнятого рішення про притягнення особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення [133, с. 109].

Податкові процедури є загальними збірними категоріями, які включають процедури обліку, сплати, звітності, контролю та притягнення до відповідальності, а також процедури оскарження рішень контролюючих органів.

М. П. Кучерявенко виділяє охоронні податкові процедури, до яких зокрема відносяться процедури притягнення осіб до відповідальності за порушення норм права [137, с. 155].

Спірні податково-правові відносини характеризуються конфліктом інтересів сторін. З одного боку, інтерес платника податків спрямований на максимізацію обсягу отримуваного доходу та зменшення грошового обсягу податкового зобов’язання. З іншого боку, інтерес держави, який реалізується в особі уповноважених на те органів державної влади, спрямований на максимізацію податкових надходжень до бюджетів різного рівня, а, отже, на зменшення обсягу доходів у платника податків, що найчастіше реалізується шляхом підвищення ставок податків, розширення кола об’єктів, що підлягають оподаткуванню [137, с. 155].

Суттєвою особливістю, на яку варто звернути увагу в рамках притягнення до фінансової відповідальності, є відсутність обов’язкової процесуальної складової, а саме участі судової системи у вирішенні спірних відносин. А тому притягнення особи до фінансової відповідальності реалізується поза процесуальною формою до моменту оскарження рішення про притягнення особи до відповідальності [138, с. 167].

Згідно з п. 112.5 ст. 112 ПК України, особи, винні у скоєнні податкових правопорушень, притягаються до відповідальності на підставі податкового повідомлення-рішення [13], тож притягнення до фінансової відповідальності є результатом контрольної діяльності податкових органів.

Наступним видом відповідальності за податкові правопорушення є адміністративна відповідальність. Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства проявляється в застосуванні заходів адміністративного впливу на основі адміністративно-правових норм, що передбачають осуд винного і його діяння та негативні наслідки.

Особливістю цього виду відповідальності є застосування до порушника адміністративних санкцій, які не мають тяжких правових наслідків; застосовуються в разі менш тяжких податкових правопорушень (провин); не спричиняють судимості [139, с. 63].

Згідно з ч. 2 ст. 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КупАП) адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства платниками податків настає, якщо за ці порушення не притягують відповідно до закону до кримінальної відповідальності [140].

Підставою адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства платником податків є його протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, що посягає на охоронюваний законом порядок у галузі фінансів і підприємницької діяльності [141, с. 279–282]. Склади правопорушень та розмір штрафу, який є кратним до неоподаткованого мінімуму доходів громадян, визначені статтями 163-1 – 163-3, 164-1, 164-5, 165-1 КУпАП [140]. До адміністративної відповідальності притягуються особи, які досягли шістнадцятирічного віку на момент вчинення адміністративного правопорушення (ст. 12 КУпАП) [140].

Фактичною ж підставою адміністративної відповідальності, зокрема за порушення податкового законодавства, є неправомірні дії суб’єктів права, передбачені нормами адміністративного права. До таких діянь належить адміністративне правопорушення [142, с. 53].

З визначення адміністративного правопорушення, закріпленого в статті 9 КУпАП [140], слідує, що адміністративна відповідальність за порушення норм

податкового законодавства настає тільки за вчинення адміністративного правопорушення [140].

Адміністративна відповідальність за правопорушення норм податкового законодавства зокрема передбачена ст. 164-12 КУпАП «Порушення податкового законодавства» [140]. Законодавець визначив цей вид відповідальності за вчинення таких дій:

– включення недостовірних даних у запитах, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань;

– порушення вимог Бюджетного кодексу України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати;

– здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов’язань за відсутності підтвердних документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів [140].

Згідно зі ст. 255 КУпАП протоколи про адміністративні правопорушення за порушення норм податкового законодавства можуть складати уповноважені посадові особи відповідних органів:

– податкові органи: мають широкі повноваження щодо контролю за дотриманням податкового законодавства та можуть виявляти факти незаконних дій у разі банкрутства;

– органи державної виконавчої служби: займаються примусовим виконанням судових рішень та можуть виявляти факти приховування майна боржником;

– інші уповноважені органи: залежно від конкретних обставин справи, протоколи можуть складати і інші органи, наділені такими повноваженнями [140].

Відповідно до ст. 255 КУпАП складати адміністративні матеріали та виносити постанови за окремими порушеннями податкового законодавства мають право центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну податкову політику, та її територіальні органи (статті 51-2, 155-1, частини 1 і 3 статті 161-1, статті 162-1, 163-1 – 163-4, 163-12, 163-15, частини 2 і 3 статті 163-17, статті 164, 164-5, 164-16, 166-16, 166-17, 177-2) [140].

Такими адміністративними правопорушеннями є:

– порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків (стаття 163-1 КУпАП);

– неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (стаття 163-2 КУпАП);

– порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (стаття 163-4 КУпАП);

– зайняття забороненими видами господарської діяльності (стаття 164-16 КУпАП);

– незаконні дії в разі банкрутства (стаття 166-16 КУпАП);

– фіктивне банкрутство та інші види правопорушень (стаття 166-17) [140].

Адміністративна відповідальність у вигляді штрафів застосовується до посадових (службових) осіб ВПП за противоправні діяння (дія або бездіяльність) у сфері податкових відносин, що кваліфікуються як адміністративні проступки на підставі відповідних статей КУпАП [140].

Проте розмір адміністративних штрафів, передбачених статтями 163-1, 163-2 КУпАП, не перевищує 15 неоподатковуваних мінімуми доходів громадян

(далі – нмдг) (255 грн.), а тому вони відкрито не виконують попереджувальну та каральну функції щодо посадових (службових) осіб ВПП. Застосування до посадової особи ВПП адміністративної відповідальності, яка передбачає суттєво більш жорстку міру покарання, а саме – штраф щонайменше 5000 нмдг (85 000 грн.), можливе за двох додаткових умов:

– сума недоїмки є значною, тобто перевищує 3000 розмірів податкової соціальної пільги (у 2025 році – 4 542 000 грн);

– органом досудового розслідування доведено наявність вини посадової (службової) особи ВПП.

Найбільш суворим заходом державного примусу є застосування кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства. Цей вид відповідальності настає лише у випадку навмисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів, що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку [139, с. 64]. До кримінальної відповідальності можуть притягуватися платники податків, які порушують податкове законодавство України ухиленням від сплати податків та зборів у значних, великих, особливо великих розмірах, що закріплено в ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – КК України) [143].

У примітці до статті 212 КК України [143] зазначено, що: «а) під значним розміром коштів розуміємо суми податків, зборів та інших обов’язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян; б) під великим розміром коштів розуміємо суми податків, зборів та інших обов’язкових платежів, які в три тисячі й більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян; в) під особливо великим розміром коштів розуміємо суми податків, зборів, інших обов’язкових платежів, які в п’ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян» [143].

Кримінальна відповідальність застосовується до посадових (службових) осіб платника ВПП за наявності в її діяннях складу злочину, передбаченого статтею 212 КК України. Відповідно до частини першої зазначеної статті, «умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, карається штрафом від 5 000 до 10 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такого» [143, ст. 212]. Однією з кваліфікуючих ознак цього злочину є ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів принаймні в значних розмірах.

Як зазначалось раніше, під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в 3 000 і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян [143, ст. 212]. Відповідно до пункту 5 підрозділу 1 розділу XX ПК України, «якщо норми інших законів містять посилання на неоподатковуваний мінімум доходів громадян (далі – нмдг), то для цілей їх застосування використовується сума в розмірі 17 гривень, крім норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації адміністративних або кримінальних правопорушень, для яких сума неоподатковуваного мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги, визначеної підпунктом 169.1.1 пункту 169.1 статті 169 розділу IV ПК України для відповідного року» [13].

Податкова соціальна пільга у 2025 році встановлена на рівні 50% прожиткового мінімуму для працездатних осіб та дорівнює 1 514 грн. Тому у 2025 році для притягнення посадової (службової) особи ВПП до кримінальної

відповідальності сума податків та зборів, що не надійшла до бюджетів чи державних цільових фондів, має перевищувати 4 542 000 грн. Ця сума визначатиме межу між адміністративним правопорушення та кримінальним злочином посадової (службової) особи у сфері оподаткування.

Проте особа звільнятиметься від кримінальної відповідальності за діяння, передбачені частинами 1–3 ст. 212 КК України, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори, обов’язкові платежі, а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня) (ч. 4 ст. 212 КК України) [143].

Кримінальна відповідальність настає для осіб, яким до вчинення злочину виповнилося шістнадцять років (ч. 1 ст. 22 КК України) [143].

Окремо варто зазначити, що в деяких наукових працях зазначено, що за порушення податкового законодавства винні особи притягуються й до інших видів відповідальності. Наприклад, якщо порушення трудової, службової дисципліни призвело до порушення податкового законодавства, то особа, яка здійснила дисциплінарний проступок, притягується до дисциплінарної відповідальності в порядку, визначеному статтями 147–152 КЗпПУ [144], а в разі, коли неправомірними діями посадових осіб податкових органів завдано збитків, податкові органи притягуються до цивільно-правової відповідальності [145, с. 213].

Отже, правова відповідальність є складним явищем, що взаємодіє із соціальною відповідальністю та формує основу для визначення обов'язків учасників відносин. Фінансова відповідальність за порушення фінансового законодавства є формою реалізації державного примусу, яка настає в разі порушення вимог фінансового законодавства та полягає в застосуванні санкцій до правопорушників.

Ключовим у змісті відповідальності за порушення податкового законодавства є поняття та склад податкового правопорушення як підстави такої

відповідальності.

Пунктом 109.1 статті 109 ПК України закріплено визначення податкового правопорушення – як «протиправного, винного (у випадках, прямо передбачених ПКУ) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб’єктів у випадках, прямо передбачених ПК України» [13, ст. 109].

М. П. Кучерявенко визначає податкове правопорушення як «неправомірне діяння (яке регламентується податковим законодавством), що може проявлятися як у формі дії, так і бездіяльності особи, пов'язане з невиконанням або неналежним виконанням податкових зобов'язань, за яке передбачена юридична відповідальність» [137, с. 118].

Погоджуємось із Л. І. Калєніченко, яка визначає юридичну відповідальність «як заходи негативного характеру, які реалізуються через потенційні можливості публічного примусу та санкції, встановлені правовими нормами. Ці заходи можуть проявлятися у вигляді позбавлень майнового, особистого або організаційного характеру, які зазнає особа-порушник унаслідок вчиненого правопорушення, і відбуваються у чітко визначеній законом процесуальній формі» [146, с. 13].

Визначаючи склад податкового правопорушення варто зазначити, що в податковому праві загальновизнаними є такі його складові, як об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт і суб'єктивна сторона.

Об'єктом податкового правопорушення є суспільні відносини, на які спрямоване протиправне діяння та яким завдається шкода внаслідок його вчинення. У податковій сфері такими відносинами є ті, що регулюють виконання податкових зобов'язань у широкому сенсі. По суті, об'єкт податкового правопорушення – це фінансові інтереси держави, формування державних фондів за рахунок податків і зборів [147].

Об'єктивна сторона правопорушення окреслює його зовнішній вияв та

визначає ті елементи протиправної поведінки, які характеризують діяння як конкретний акт у реальній дійсності. Об'єктивна сторона – це сукупність ознак, передбачених нормою права, які можуть бути обов'язковими (діяння, наслідки, причинний зв'язок) і факультативними (час, місце, обстановка, спосіб, засоби вчинення правопорушення) [137, с. 285].

До суб'єктів податкових правопорушень ст. 110.1 ПК України відносить платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, які несуть відповідальність за порушення податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи контролю [13].

Суб’єктивна сторона податкового правопорушення, згідно з пунктом 109.1 статті 109 ПК України [13], проявляється у формі вини. Проте варто зазначити, що не завжди наявність вини є обов’язковою умовою притягнення до відповідальності, а тільки у випадках, прямо передбачених ПК України, адже саме на це вказує відповідне уточнення «у випадках прямо передбачених ПК України» [13] .

Як зазначив Ю. В. Циганок, для притягнення платника до відповідальності наявність його вини не є необхідною кваліфікаційною ознакою, а достатньо самого факту противоправного діяння. Також науковець зазначає, що «складається враження, що законодавець ставить знак рівності між поняттями «вина» і «умисел», адже нижче у ст. 109 ПК України, а також в інших нормах ПК України, де мова йде про окремі порушення, в якості кваліфікуючої ознаки визначено саме умисел» [44, с. 158]. Погоджуємось із тим, що поняття вини є ширшим за умисел відповідно до психологічної концепції вини, втіленої у розділі V КК України [44, с. 160].

В абзаці другому п. 109.1 ст. 109 ПК України умисел визначено як «діяння, вчинені умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог,

установлених ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [13, ст. 109].

Проте, як влучно підкреслив М. П. Кучерявенко, «поняття свідомості не зовсім підходить для оцінки діяльності юридичної особи» [148, с. 180]. Саме тому вважаємо, що визнати винною в протиправному діянні можна лише посадову (службову) особу ВПП, а не самого ВПП.

Г. М. Стріяшко вважає, що «питання суб'єктивної сторони податкового правопорушення у податковому праві було і залишається актуальним та проблемним, адже законодавство не дає вичерпних відповідей» [149, с. 135]. Із цим складно не погодитись.

Отже, вважаємо, що основним суб'єктом відповідальності є юридична особа, на яку покладається фінансова відповідальність; додаткову відповідальність несе фізична особа, яка є посадовою особою такого великого платника податків, до якої можуть бути застосовані заходи адміністративної чи кримінальної відповідальності. Зміни щодо змісту обов'язків великих платників податків з огляду на зміни у податковому законодавстві під час воєнного стану, що полягають у зменшенні податкового навантаження та пом'якшенні відповідальності за неналежне виконання податкових обов'язків, погіршенні загального правового статусу фізичної особи тощо, зумовлені потребою підтримати економічну активність великого підприємництва.

Висновки до розділу 2

Отже, до прав платників податків, що виникають на основі загального порядку адміністрування податків, належать:

– право великого платника податків звернутися до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, із заявою про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях;

– право надіслати листом із повідомленням про вручення та з описом вкладеного або надати безпосередньо до органу контролю, який проводить перевірку, копії документів, які свідчать на користь платника, та які відмовляється врахувати посадова особа органу контролю;

– право подати разом із податковою декларацією доповнення за довільною формою, якщо платник податків уважає, що затверджена форма декларації збільшує або зменшує його податкові зобов'язання всупереч відповідним нормам ПК України;

– у випадку самостійного виявлення помилок у раніше поданій податкові декларації – право не подавати уточнювальну декларацію, якщо виправлені показники відображаються платником податків у складі податкової декларації за будь-який з наступних податкових періодів, що означає право обрання платником податків способу самостійного виправлення помилок, залежно від якого застосовуються зменшені розміри фінансових санкцій.

До прав, що є похідними від обов'язку щодо сплати окремих податків та зборів належать:

– право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці, визначені розділом III ПКУ при визначенні податку на прибуток підприємств (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових років, деяких інших показників);

– право обрати прискорені методи податкової амортизації при визначенні податку на прибуток підприємств;

– право на отримання бюджетного відшкодування ПДВ;

– право обирати періодичність подання податкової декларації з земельного податку;

– право обрати спрощену систему оподаткування суб'єктів малого підприємництва (єдиний податок) замість загальної системи оподаткування.

Враховуючи значну кількість ґрунтовних досліджень із проблем реалізації законних інтересів платниками податків, вважаємо, що законний інтерес є повноцінним елементом у структурі правового статусу як загального платника податків, так і великого платника податків.

Законні інтереси великих платників податків можуть змінюватись під впливом різних факторів, тоді як його суб'єктивні права залишаються незмінними, хоч певне їх коригування можливе, наприклад, у випадку внесення змін до податкового законодавства.

Права великих платників податків можна визначити як закріплені в податковому законодавстві гарантовані державою варіанти можливої реалізації поведінки, які забезпечують можливість великого платника податків вчиняти конкретні дії, вимагати належної поведінки від посадових осіб органів контролю та вдаватися до захисту свого порушеного права.

Законні інтереси великих платників податків – це прагнення до користування можливостями податкової системи, які не суперечать податковому законодавству України та проявляються в можливості оптимізації індивідуального оподаткування і стабільності податкового регулювання в певний податковий період.

Права та законні інтереси платників податків є базовими для прав та законних інтересів ВПП, а тому виокремлювати особливі різновиди останніх не є доречним, особливо з огляду на те, що всі платники податків є рівними перед законом.

У разі включення платника податків до Реєстру великих платників податків на нього поширюються особливості щодо виконання його податкового обов'язку, визначені ПК України для великих платників податків.

Після включення платника податків до Реєстру великих платників податків та отримання повідомлення від ДПС про таке включення платник податків зобов'язаний стати на облік за основним місцем обліку в територіальному органі

ДПС, що і буде визначати момент виникнення податкового обов'язку саме в статусі великого платника податків.

Доцільним є поділ обов'язків великого платника податків на:

1) обов'язки великого платника податків щодо виконання ним норм податкового права стосовно організації належної сплати податків;

2) обов'язки великого платника податків щодо його взаємодії з податковими органами.

Податкове зобов'язання великого платника податків є певною сумою коштів, яка підлягає сплаті великим платником податків, а податковий обов'язок включає комплекс дій платника зі сплати податкового зобов'язання до відповідного бюджету та інших похідних обов'язків, визначених податковим законодавством.

Податковий обов'язок великих платників податків розглядається як комплекс імперативних законодавчих вимог щодо сплати податків і зборів, участі в податковому обліку та подачі податкової звітності.

Фінансова відповідальність є основним видом юридичної відповідальності, що застосовується до великого платника. Вона встановлюється згідно з ПК України і проявляється у вигляді штрафних (фінансових) санкцій [13, п. 111.2 ст. 111]. Фінансова відповідальність за порушення фінансового законодавства є формою реалізації державного примусу, яка настає в разі порушення вимог фінансового законодавства та полягає у застосуванні санкцій до правопорушників.

Відсутність нормативно закріпленого поняття «вина» в Податковому кодексі України дещо ускладнює процес притягнення до відповідальності великих платників податків. Законодавство не містить визначення цієї категорії, що призводить до неоднозначного тлумачення подій, що вказують на правопорушення. Концепція вини, закладена в ПК України, не завжди ефективно застосовується.

Адміністративна відповідальність у вигляді штрафів застосовується до посадових (службових) осіб великого платника податків за противоправні діяння (дія або бездіяльність) у сфері податкових відносин, що кваліфікуються як адміністративні проступки на підставі відповідних статей КУпАП.

Найбільш суворим заходом державного примусу є застосування кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства. Цей вид відповідальності настає лише у випадку умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку [13, с. 64]. До кримінальної відповідальності можуть притягуватися великі платники податків, які порушують податкове законодавство України шляхом ухилення від сплати податків та зборів у значних, великих, особливо великих розмірах.

Ключовими в змісті відповідальності за порушення податкового законодавства є поняття та склад податкового правопорушення як підстави такої відповідальності.

Основним суб'єктом відповідальності є великий платник податків, на якого покладається фінансова відповідальність; додаткову відповідальність несе фізична особа, яка є посадовою особою такого великого платника податків, до якої можуть бути застосовані заходи адміністративної чи кримінальної відповідальності.

РОЗДІЛ 3
ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

3.1. Правові аспекти реалізації окремих елементів правового статусу великими платниками податків в умовах воєнного стану

Спеціальний правовий режим воєнного стану було введено 24.02.2022 р. у зв'язку із повномасштабним військовим вторгненням Російської Федерації на всій території України та впроваджено Указом Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24.02.2022 р. №64/2022 (далі – Указ № 64/2022) [150], який, зокрема, було затверджено Законом України «Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24.02.2022 р. № 2102-IX [151].

Особливості правового режиму воєнного стану, порядок його введення та скасування, правові засади діяльності органів державної влади, військового командування, військових адміністрацій, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій в умовах воєнного стану, гарантії прав і свобод людини і громадянина та прав і законних інтересів юридичних осіб, визначено Законом України «Про правовий режим воєнного стану» від 12.05.2015 р. № 389- VIII (далі – Закон № 389) [152].

Конституція України та згадані нормативно-правові акти є правовою основою для введення воєнного стану. Аналіз їхніх норм засвідчив, що спеціальний правовий режим воєнного стану безпосередньо впливає на діяльність всіх підприємств, а також на права, законні інтереси та обов'язки платників податків, зокрема ВПП.

Правовий статус ВПП як його становище у сучасній правовій дійсності, що відображає його взаємовідносини з суспільством і державою, як сукупність прав,

обов'язків, законних інтересів та відповідальності в умовах правового режиму воєнного стану зазнав певних змін порівняно з мирним часом.

Податки є основним джерелом наповнення публічних фондів, кошти яких спрямовують на забезпечення функціонування держави, зокрема на таку фундаментальну наразі потребу, як оборона держави.

Податки, що сплачуються юридичними особами, зокрема ВПП, забезпечують більшу частину надходжень до державного бюджету України.

Дані Державної казначейської служби України в останній передвоєнний 2021 рік засвідчили, що податкові надходження склали 85,37% всіх доходів Держбюджету, з них тільки 10,61% становив податок на доходи фізичних осіб в частині, що за бюджетним законодавством розподіляється до державного бюджету, все інше – це надходження від податків, що сплачуються платниками – юридичними особами. Така ж структура податкових надходжень до державного бюджету була і в попередні роки [153].

Саме тому зміни в правовому статусі ВПП, які впливають на прийняття рішень керівними органами таких платників, змінюють їхню фінансову активність через зміну обсягу податкового обов'язку, відображаються на формуванні публічних фондів.

Згідно зі ст. 3 Указу № 64/2022 у зв'язку із введенням в Україні воєнного стану на період його дії можуть обмежуватися конституційні права і свободи людини і громадянина, передбачені статтями 30-34, 38-44, 53 Конституції України [53] – і це є значні обмеження.

Окремо можуть вводитися тимчасові обмеження прав і законних інтересів юридичних осіб у межах та обсязі, необхідних для забезпечення можливості запровадження та здійснення заходів правового режиму воєнного стану, які передбачені частиною першою статті 8 Закону № 389 [152].

Тож, необхідно здійснити аналіз ключових змін, внесених до податкового законодавства в умовах воєнного стану, що мають вплив на правовий статус ВПП.

Майже на самому початку запровадження воєнного стану Верховна Рада України досить оперативно внесла до ПКУ відповідні зміни Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 03.03.2022 р. № 2118-IX (далі – Закон № 2118) [154], який набрав чинності 07.03.2022 р. Згідно з підрозділом 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України було доповнено пунктом 69, який визначив, що тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, справляння податків і зборів здійснюється з урахуванням особливостей, визначених у цьому пункті, зокрема:

1) у випадку відсутності в платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок він звільняється від передбаченої ПКУ відповідальності з обов'язковим виконанням такого обов'язку протягом трьох місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні. Це стосується, зокрема, обов'язків із дотримання термінів сплати податків та зборів, подання податкової звітності тощо;

2) нові податкові перевірки не розпочинаються, а ті, що розпочаті – зупиняються;

3) у разі неможливості зареєструвати акцизну накладну в ЄРАН дозволяється переміщення пального або спирту етилового транспортними засобами за наявності товарно-транспортної накладної, яка повинна містити всю інформацію, що має міститися у відповідній акцизній накладній [154];

4) операції з добровільної передачі або відчуження коштів, товарів (у тому числі підакцизних, до яких відноситься пальне), надання послуг на користь Збройних Сил України та підрозділів територіальної оборони без попереднього або наступного відшкодування їх вартості не вважаються операціями з реалізації для цілей оподаткування. Як наслідок – при такій передачі не нараховуються податкові зобов'язання з ПДВ;

5) податкові коригування з податку на прибуток підприємств, встановлені підпунктом 140.5.9 ПКУ, не проводяться щодо сум коштів або вартості певного майна, які добровільно перераховані (передані) силам оборони для потреб забезпечення оборони держави у зв'язку з військовою агресією РФ проти України;

6) вважаються діючими ліцензії, по яких до припинення або скасування воєнного стану не сплачено черговий платіж за ліцензію та/або закінчився термін дії ліцензії на право виробництва, зберігання та обігу пального, спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів [13, п. 69 підрозд. 10 розд. XX].

Цей перелік передбачених Законом № 2118 особливостей оподаткування в період воєнного стану свідчить про ті зміни, що відбувалися у структурі правового статусу платників податків, зокрема ВПП.

Такими змінами є:

1) збільшення обсягу прав платників податків (наприклад, право переміщувати пальне навіть за відсутності зареєстрованих акцизних накладних, право здійснювати операції з підакцизними товарами навіть якщо закінчився термін дії відповідної ліцензії);

2) зменшення обсягу зобов'язань платників податків (наприклад, відсутність обов'язку нараховувати ПДВ при передачі товарів на потреби оборони країни);

3) пом'якшення або звільненням від відповідальності за невиконання податкового обов'язку, встановленого ст. 36 ПКУ, у випадку відсутності можливості його виконати. При цьому податкові перевірки, за наслідками яких можливе притягнення платників податків та їх службових осіб до фінансової, адміністративної, а в деяких випадках і кримінальної відповідальності, на період воєнного стану зупиняються [44, с. 132].

Подальшим необхідним кроком з боку держави щодо адаптації правового регулювання податкових правовідносин в умовах воєнного стану було прийняття

Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 15.03.2022 р. № 2120-IX (далі – Закон № 2120) [155], що набув чинності 17.03.2022 р. Зокрема, Закон № 2120 тимчасово дозволяв платникам ПДВ відображати податковий кредит з ПДВ лише на підставі оформлених належним чином первинних документів без наявності податкових накладних та розрахунків коригування, зареєстрованих у ЄРПН (який, як і більшість державних реєстрів, було закрито для доступу з міркувань забезпечення захисту державних даних) [155].

Зазначене суттєво спростило правовий механізм адміністрування ПДВ, а також розширило обсяг прав ВПП платників ПДВ щодо відображення у податковому обліку, сум ПДВ, сплачених постачальникам у складі вартості товарів, робіт, послуг.

Зокрема, є важливим і те, що Закон № 2120 надав право всім без виключення суб'єктам господарювання з обсягом доходу, що не перевищує 10 мільярдів гривень на рік, на період воєнного та надзвичайного стану, перейти на спрощену систему оподаткування (єдиний податок) за ставкою 2% від суми доходу (виручки), без обов'язку нарахування ПДВ. Ця норма значно змінила податковий обов'язок ВПП [155].

На думку О. О. Дмитрик, це мало «стабілізаційний, стимулюючий характер, давало можливість суб'єктам господарювання економити кошти на сплаті податків та інвестувати їх у підтримання і розвиток подальшої господарської діяльності» [156, с. 120].

Зміни до ПК України, внесені Законом № 2118 та Законом № 2120 у зв'язку із введенням воєнного стану, на думку Ю. О. Циганка, «приводили нормативно-правове регулювання податкових відносин у відповідність із фактичними обставинами у цій сфері суспільних відносин, які в умовах воєнного стану характеризуються двома особливостями [44, с. 136]:

1) об’єктивна неможливість значної кількості платників податків виконати свій податковий обов’язок через те, що вони постраждали унаслідок бойових дій. Відповідно, держава визнає, що неможливо покладати на особу відповідальність за невиконання податкового обов’язку за відсутності вини;

2) об’єктивна неможливість здійснення повноцінного податкового контролю з боку держави, у зв’язку з чим зупиняються податкові перевірки» [44, с. 137] .

Такі зміни тимчасово зменшили податкове навантаження на ВПП та створили правові передумови для того, щоб суб’єкти господарювання-ВПП мали можливість продовжувати свою підприємницьку діяльність, отримували доходи й мали можливість виконувати свій податковий обов’язок. У цьому вбачається використання державою стимулювальної функції системи оподаткування [157, с. 139]. Проте значна частина правил оподаткування ВПП, введених під час воєнного стану, вже обмежена або взагалі скасована.

Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» від 12.05.2022 р. № 2260-IX (далі – Закон № 2260) набрав чинності 27.05.2022 р. [158]. Його норми передбачали відновлення роботи ЄРПН, і, відповідно, відновлення обов’язку платників ПДВ реєструвати податкові накладні (на початку воєнного стану платники податків були звільнені від такого обов’язку у зв’язку із закриттям державних реєстрів). При цьому ВПП, які мали можливість своєчасно виконувати свій податковий обов’язок щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності, також мали у встановлені строки забезпечити: реєстрацію податкових накладних; подання податкової звітності; сплату податків та зборів [158].

Ю. О. Циганок зазначає, що «певний науковий інтерес представляє гіпотеза цієї норми щодо наявності чи відсутності у платника податків можливості своєчасно виконувати податковий обов'язок» [44, с. 145].

Перша редакція пункту 69.1 підрозділу 10 розділу XX ПК України не передбачала потреби в доведенні платником податків обставин, що свідчать про неможливість виконати податковий обов'язок. На початку воєнного стану в органів ДПС об'єктивно і не могло бути можливості перевірити наявність чи відсутність таких обставин. Тож, держава фактично дозволила платникам податків виконувати або не виконувати податковий обов'язок з огляду на власні можливості [44, с. 145].

Проте в подальшому держава повернулася до впорядкування виконання платниками податків свого податкового обов'язку. Наступна реакція пункту 69.1 підрозділу 10 розділу XX ПК України, після внесення до нього змін Законом № 2260, зобов'язала Міністерство фінансів України розробити і затвердити порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків своїх обов'язків та відповідний перелік документів для такого підтвердження. На виконання цієї вказівки наказом Міністерства фінансів України було затверджено Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ від 29.07.2022 р. № 225 (далі – Порядок № 225) [159].

Згідно з Порядком № 225 виконання ВПП та їхніми відокремленими підрозділами податкових обов'язків (зокрема їхніх обов'язків як податкових агентів) уважається неможливим, якщо:

1) внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією РФ, повністю втрачено або зіпсовано первинні документи, комп'ютерне та інше обладнання або їх використання неможливе або пов'язане з ризиком для життя чи здоров'я;

2) існує можливість витоку інформації щодо обсягів та місць зберігання пального або спирту етилового внаслідок складання і реєстрації електронних документів (зокрема, акцизних накладних), якщо вони можуть бути знищені збройними силами РФ;

3) у платника податків відсутні посадові особи, уповноважені нараховувати, стягувати та вносити до бюджету податки та збори, вести бухгалтерський облік та складати фінансову та податкову звітність, і таких осіб неможливо призначити;

4) перебування платника податків та/або його виробничих потужностей на території населеного пункту, у якому ведуться бойові дії, який знаходиться в оточенні або тимчасово окупований збройними формуваннями РФ;

5) існують інші форс-мажорні обставини, підтверджені документально [159, п. 2].

Отже, наявність будь-якої із зазначених обставин, що практично унеможливлюють виконання ВПП свого податкового обов’язку, була достатньою для його тимчасового звільнення від правової відповідальності. Але такі обставини обов’язково мали бути підтверджені документально.

Додаток до Порядку № 225 визначив вичерпний перелік документів, що підтверджують неможливість платника ВПП своєчасно виконати податковий обов’язок, що складається з 17 позицій, серед яких:

– акт, що засвідчує факт пожежі;

– інформація з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, у разі його знищення; витяг з Єдиного реєстру досудових розслідувань, що засвідчує факт реєстрації відомостей про кримінальне правопорушення, у разі викрадення основних засобів або руйнування/втрати майна;

– документ, що підтверджує відсутність коштів на банківських рахунках платника податків; копія наказу підприємства про призупинення роботи підприємства та його працівників або встановлення простою в роботі

підприємства, викликане обставинами непереборної сили (із зазначенням дати початку і закінчення такого призупинення (за можливості));

– документ або повідомлення (вказується посилання на офіційну сторінку банку, де розміщено таке повідомлення), що підтверджує вимушене призупинення роботи головних управлінь Казначейства у зв'язку з введенням воєнного стану;

– повідомлення, що підтверджує аварійне (незаплановане) відключення постачання електроенергії в умовах воєнного стану, суб'єкта господарювання до сфери обслуговування якого належить таке підприємство, зокрема скріншот повідомлення в месенджер (Viber, Telegram тощо) і мобільних додатках; документ, що підтверджує вимушене відключення надання послуг глобальної мережі Інтернет, пов'язане з введенням воєнного стану, що унеможливило надання податкової звітності в електронній формі (інформаційне повідомлення інтернет-провайдера);

– документи, що свідчать про акти мародерства, грабежу, рейдерства, захоплення майна та примусове захоплення приміщення (копія заяви до територіального органу внутрішніх справ та документ, виданий відповідним правоохоронним органом щодо реєстрації кримінального провадження тощо);

– подання інформаційного повідомлення про пошкоджене та знищене нерухоме майно внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією Російської Федерації, програмними засобами Єдиного державного вебпорталу електронних послуг (Портал Дія) та інші [159].

Такі зміни у сфері правового регулювання відносин у сфері оподаткування були проведені і за ініціативи міжнародних партнерів України, що фінансують дефіцит державного бюджету, зокрема Міжнародного валютного фонду (далі – МВФ). Уряд України спільно з МВФ підписали Меморандум про економічну та фінансову політику від 08.12.2022 р. [160].

Згідно з пунктом 15 цього Меморандуму Україна зобов'язалась якнайшвидше відновити довоєнний стан податкової політики, що, зокрема, передбачає внесення змін до законодавства щодо обмеження з 01.07.2023 р: дії мораторію на проведення податкових перевірок; особливостей застосування спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку у розмірі 2 відсотків; норм щодо незастосування відповідальності за порушення вимог законодавства про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг тощо [160].

Інші змінами в податковому законодавстві, що вплинули на правовий статус ВПП знайшли відображення в Законі України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок» №3453-IX (далі – Закон № 3453), який був прийнятий 09 листопада 2023 р. і набрав чинності 8 грудня 2023 року [162].

Законом № 3453 передбачалось відновлення проведення документальних перевірок з 01 грудня 2023 року, врегульовувались питання проведення перевірок на територіях, де ведуться бойові дії та тимчасово окупованих територіях, умови проведення податкових перевірок (щодо безпечного доступу). Зокрема, доповнено пунктом 69.35. прим.2 підрозділ 10 розділу XX ПКУ, згідно з яким визначено критерії, за якими платники податків включаються до плану-графіку проведення документальних планових перевірок з урахуванням щомісячних коригувань [там само].

Було визначено, що з 01 грудня 2023 по 31 грудня 2024 року включно до плану-графіка проведення документальних планових перевірок на 2023 та 2024 роки можуть бути включені виключно:

– платники податків, які здійснюють/здійснювали діяльність у сфері виробництва та/або реалізації підакцизної продукції;

– платники податків, які здійснюють/здійснювали діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор в Україні (гральний бізнес);

– платники податків, які надають/надавали фінансові, платіжні послуги;

– нерезиденти, які здійснюють/здійснювали в Україні діяльність через відокремлені підрозділи, у тому числі постійні представництва та/або відокремлені підрозділи, у тому числі постійні представництва нерезидента, які відповідають хоча б одному з таких критеріїв: рівень зростання податку на прибуток на 50 і більше відсотків менший, ніж рівень зростання доходів платника податків; декларування нарахованої заробітної плати за відсутності декларування об’єкта оподаткування податком на прибуток або декларування доходу, звільненого від оподаткування відповідно до міжнародного договору України;

– інші платники податків, які на основі показників, сформованих за підсумками 2021 календарного року, відповідають хоча б одному з таких критеріїв: рівень сплати податку на прибуток на 50 і більше відсотків менший, ніж рівень сплати податку у відповідній галузі. Цей критерій не поширюється на платників єдиного податку; рівень сплати податку на додану вартість на 50 і більше відсотків менший, ніж рівень сплати податку у відповідній галузі. Цей критерій не поширюється на платників податків, у яких операції з вивезення товарів за межі митної території України становлять 25 і більше відсотків загального обсягу постачання та одночасно рівень сплати податку на прибуток становить не менше 50 відсотків рівня сплати податку на прибуток у відповідній галузі; дебіторська заборгованість перевищує кредиторську заборгованість більше ніж у два рази; загальна сума витрат, відображених у податковій декларації про майновий стан і доходи, становить 75 або більше відсотків суми загального річного доходу, задекларованого у такій декларації, за умови що сума загального річного доходу, отриманого від провадження підприємницької

діяльності, становить 10 мільйонів гривень і більше; нарахування та/або виплата податковим агентом – юридичною особою доходів у вигляді заробітної плати в розмірі менше середньої заробітної плати у відповідній галузі у відповідному регіоні (за основним місцем обліку в територіальному органі центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику) [161].

Зазначені у цьому підпункті норми сплати відповідних податків по галузях та показники середньої заробітної плати у відповідній галузі за регіонами, сформовані на основі показників за підсумками 2021 календарного року, публікуються на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, протягом 10 календарних днів з дня набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок» [там само]. При цьому відповідні галузі економічної діяльності визначаються за КВЕД 009:2010.

Водночас з 1 грудня 2023 року тимчасово діяв мораторій на проведення документальних перевірок:

– платників єдиного податку I та II груп – лише до 1 грудня 2024 року;

– платників, податковою адресою яких станом на дату початку тимчасової окупації є тимчасово окуповані РФ території;

– платників, податковою адресою яких станом на дату початку бойових дій є територія, на якій ведуться активні бойові дії:

– платників, податковою адресою яких станом на дату початку можливих бойових дій є територія можливих бойових дій [там само].

Також з 1 грудня 2023 року тимчасово діє мораторій на проведення фактичних перевірок за місцезнаходженням об’єктів оподаткування чи об’єктів, пов’язаних з оподаткуванням, які:

– станом на дату початку тимчасової окупації були розташовані на тимчасово окупованих РФ територіях;

– станом на дату початку активних бойових дій були розташовані на територіях, на яких ведуться активні бойові дії, – до дати завершення бойових дій на відповідних територіях;

– станом на дату початку можливих бойових дій були розташовані на територіях можливих бойових дій (крім перевірок платників податків, які здійснюють діяльність у сфері виробництва та/або реалізації підакцизної продукції, організації та проведення азартних ігор в Україні (гральний бізнес), купівлі/продажу іноземної валюти, суб'єктів, які провадять господарську діяльність без державної реєстрації як суб'єкта господарювання) [162].

Тобто в умовах воєнного стану держава на певний період часу навіть відмовилась від застосування заходів примусу у формі фінансових санкцій за умови добровільного виконання платником свого податкового обов'язку. Повернення до системи оподаткування та адміністрування податків до довоєнного стану є закономірним та виправданим.

Так, В. Я. Греца зазначає, що зміни до податкового законодавства в умовах воєнного стану є короткостроковими та проявляють свою ефективність лише у критичних умовах. Але їх впровадження в стабільний період може мати негативні наслідки та обмежувати можливості функціонування податкової системи для держави у довгостроковій перспективі [163, с. 30]. Сказане аж ніяк не означає, що податкова система має бути консервативною та незмінною, навпаки, її розвиток і в питаннях регулювання правового статусу ВПП має сприйматися як складова забезпечення фінансової безпеки держави.

Як справедливо зазначає Д. В. Коробцова, фінансова безпека України, яка перебуває в стані війни, «визначається, з одного боку, необхідністю забезпечення фінансування армії, оборонної галузі, а з іншого – здатністю підприємств, регіонів, суб'єктів підприємницької діяльності отримати та направити фінансові ресурси на захист країни, на забезпечення систематичного відтворення матеріального виробництва. А тому забезпечення фінансової безпеки держави у

стані війни потребує подальшого визначення правових засад стабільного функціонування бюджетної системи та підприємництва» [164, с. 142].

Наступні зміни в податковому законодавстві воєнного стану, що визначають особливості правового регулювання правового статусу ВПП, пов'язані із Законом України від 18 червня 2024 року № 3813-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства» (далі – Закон № 3813), яким внесені такі зміни до ПК України: пункт 69 підрозділу 10 доповнено підпунктом 69.41, відповідно до якого на період дії воєнного стану в Україні, введеного Указом Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24 лютого 2022 року № 64/2022, затвердженим Законом України «Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24 лютого 2022 року № 2102-IX, та по 31 грудня року, в якому воєнний стан буде припинено або скасовано, для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства встановлюються особливості адміністрування податків, зборів, платежів, що здійснюється контролюючими органами, визначеними підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 ПК України (податкового адміністрування), визначені цим підпунктом [165].

Закон № 3813 видатний тим, що ним затверджений Перелік платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства. Тож, великий платник податків має відповідати таким критеріям, щоб бути включеним до цього Переліку:

– податковий борг та/або заборгованість з інших платежів, контроль за стягненням яких покладено на контролюючі органи, не перевищує 3000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян та з дня їх виникнення минуло не більше 30 днів;

– відсутність заборгованості (недоїмки, штрафу, пені) із сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування;

– відсутність фактів порушення платником податків податкових обов’язків щодо подання звітності та/або документів (повідомлень), у тому числі передбачених статтями 39 і 39 прим. 2, пунктом 46.2 статті 46 Кодексу;

– відсутність винесених щодо платника податку податкових повідомлень-рішень про порушення граничних строків розрахунків за операціями з експорту та/або імпорту товарів протягом останніх 12 місяців;

– відсутність рішення про відповідність платника податків критеріям ризиковості платника податку на додану вартість, прийнятого у порядку та на підставах, визначених Кабінетом Міністрів України відповідно до пункту 201.16 статті 201 цього Кодексу;

– відсутність розпочатої процедури припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця; відсутність порушеного провадження у справі про банкрутство (неплатоспроможність) платника податків;

– відсутність прийнятого щодо платника податків та/або його засновників (учасників), кінцевих бенефіціарних власників рішення про застосування спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій) у порядку, встановленому Законом України «Про санкції»;

– відсутність у платника податків та/або його засновників (учасників), кінцевих бенефіціарних власників громадянства держави, що здійснює збройну агресію проти України (крім громадян такої держави, яким надано статус учасника бойових дій після 14 квітня 2014 року);

– відсутність серед засновників (учасників), кінцевих бенефіціарних власників платника податків осіб, місцем проживання (місцезнаходженням) яких є держава, що здійснює збройну агресію проти України;

– відсутність змін щодо основного виду економічної діяльності, внесених щодо платника податків до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань протягом останніх послідовних 12 календарних місяців [165].

Також для включення до Переліку платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства платник податків має відповідати окремим критеріям відповідно до обраної системи оподаткування [166].

Згідно з чинним податковим законодавством правовим статусом ВПП наділена юридична особа або постійне представництво нерезидента на території України, на яких поширюється загальна система оподаткування і які відповідають таким критеріям:

– показник рівня сплати податку на прибуток підприємств дорівнює/перевищує середній показник у відповідній галузі за останні чотири квартали з урахуванням пункту 137.5 статті 137 цього Кодексу;

– показник рівня сплати податку на додану вартість дорівнює/перевищує середній показник у відповідній галузі (крім платників, у яких операції з вивезення товарів за межі митної території України становлять 25 і більше відсотків загального обсягу постачання) за останні 12 звітних (податкових) періодів;

– показник середньомісячної нарахованої та/або виплаченої податковим агентом – юридичною особою заробітної плати за останні чотири звітні (податкові) періоди становить не менше середньої заробітної плати у відповідній галузі у відповідному регіоні, помноженої на коефіцієнт 1,1, за умови що середньомісячна чисельність працівників за зазначений період становить не менше п’яти осіб [165].

Платники податків, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), можуть бути включені до Переліку платників податків з високим

рівнем добровільного дотримання податкового законодавства з першого числа місяця, що настає за податковим (звітним) кварталом, але не раніше одного календарного року з дати взяття такого платника на облік у контролюючому органі [166].

На ВПП, що входять до цього переліку, поширюються всі особливості податкового адміністрування, але виключно на період включення до переліку. За платником податків, зокрема ВПП, закріплюється посадова особа територіального органу ДПС (комплаєнс-менеджер), з яким платник зможе взаємодіяти, зокрема з використанням засобів дистанційного зв'язку, у тому числі в режимі відеоконференції [165].

ДПС не проводить:

– фактичні перевірки з питань ліцензування діяльності із зберігання пального виключно для потреб власного споживання та/або промислової переробки;

– документальні позапланові перевірки, крім перевірок: що проводяться виключно на звернення платника податків; що проводяться з підстав, визначених підпунктами 78.1.1 і 78.1.2 в частині контролю за трансфертним ціноутворенням, 78.1.3, 78.1.5, 78.1.7, 78.1.8, 78.1.9, 78.1.12, 78.1.14, 78.1.15, 78.1.16, 78.1.19, 78.1.21 та 78.1.22 пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу [166];

– перевірки платників податків, щодо яких отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків вимог валютного законодавства в частині дотримання граничних строків надходження товарів за імпортними операціями та/або валютної виручки за експортними операціями;

– платників податків, які здійснюють діяльність у сфері виробництва та/або реалізації підакцизної продукції, організації та проведення азартних ігор в Україні (гральний бізнес), платників податків, які надають фінансові, платіжні послуги;

– документальні планові перевірки, крім перевірок платників податків, які здійснюють діяльність у сфері виробництва та/або реалізації підакцизної продукції, організації та проведення азартних ігор в Україні (гральний бізнес), платників податків, які надають фінансові, платіжні послуги [166].

Скорочуються також і строки камеральної та документальної перевірок у цілях бюджетного відшкодування ПДВ – до 5 та 10 робочих днів відповідно. Платники, які входять до Переліку, отримують індивідуальні податкові консультації протягом 15 календарних днів. Платник податків має право у п'ятиденний строк на свій запит отримати відомості про наявну в органу контролю податкову інформацію, яка може свідчити про податкові ризики в діяльності платника податків, а також консультацію щодо усунення таких ризиків [там само].

Порядок формування та оприлюднення переліку платників з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.10.2024 № 495 [166]. Перший Перелік платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства було оприлюднено в грудні 2024 року.

Отже, в умовах воєнного стану протягом 2022–2024 рр. відповідно до податкового законодавства правовий статус ВПП (як сукупність прав, обов'язків, законних інтересів та відповідальності) зазнавав постійних змін. Але станом на 2024 рік держава здебільшого відновила правове регулювання діяльності ВПП у тому вигляді, який воно мало до введення режиму воєнного стану, проте воно досі (станом на 2025 рік) не відновлене в повному обсязі. Залишаються чинними норми, що знімають відповідальність за невиконання податкового обов'язку з осіб, які об'єктивно не мають можливості виконати податковий обов'язок, але вдосконалено порядок доведення такої неможливості [167, с. 134].

Зміни, яких на початку воєнного стану зазнав правовий статус ВПП, полягали в частковому розширенні прав, зменшенні обов'язків, пом'якшенні

відповідальності платників податків. Як слушно зазначає Ю. В. Циганок, «у цьому полягала відмінність від правового статусу людини і громадянина, конституційні права яких під час воєнного стану як правило, обмежуються» [167, с. 134]. Проте із стабілізацією фінансової системи, відновленням роботи органів публічної влади та відкриттям державних реєстрів зміни щодо правового статусу ВПП поступово скасовуються. Цей процес зумовлений необхідністю фінансування видатків державного бюджету України на оборону та інші потреби для забезпечення безперебійного функціонування публічної влади та збереження суверенітету державою. Проте пошук шляхів подальшої модернізації податкової системи, які б забезпечували потреби держави в наповненні бюджетів та не стримували розвиток підприємницької діяльності, зокрема ВПП, є актуальним та соціально необхідним.

3.2. Особливості правового статусу великих платників податків в окремих зарубіжних країнах: досвід для України

Великий бізнес та великі платники податків відіграють надзвичайно важливу роль у фіскальній, соціально-економічній та політичній системі кожної держави. З огляду на їх провідну роль у реалізації фіскальної функції оподаткування, ВПП відіграють важливу роль у процесах мобілізації публічних фінансів, а також сприяють реалізації заходів соціально-економічної політики як на державному, так і на місцевому рівнях [168, с. 70].

Виокремлення великих платників набуло поширення після запровадження сегментованої податкової системи. Так, Австралія, Велика Британія та США одні з перших диференціювали платників податків з метою проведення якісного податкового контролю. Підставою для побудови такої диференціації став той факт, що кожен тип платників податків має свої властивості, здійснює різні види діяльності і, відповідно, стикається з різними ризиками.

З метою всебічної характеристики особливостей правового статуту ВПП вважаємо за необхідне проаналізувати критерії визначення та особливості виконання податкового обов'язку ВПП в зарубіжних країнах.

Першим об'єктом такого аналізу стало податкове законодавство Австрії та Румунії.

У законодавстві Австрії не фігурує окреме поняття «великий платник податків», тож можемо припустити, що поняття «велике підприємство» та «великий платник» певною мірою співвідносяться. Такий висновок можна зробити з огляду на Федеральних закон про спеціальні норми цивільного права для компаній (корпоративний кодекс – UGB) і Федеральний закон про загальні положення та порядок справляння податків податковими органами федеральних, земельних і місцевих органів влади (Федеральний податковий кодекс – BAO), де використані такі поняття, як «велике підприємство, компанія, корпорація» [168, с. 71].

Законодавством Австрії визначені різні критерії великих підприємств та підприємств, що підпорядковується Податковій службі для великих компаній. Так, великі підприємства визначаються за кількістю працівників, сумою річного доходу та загального балансу, а великі платники податків – за сумою продажів [168, с. 72].

В Австрії, як і в нашій країні, відповідно до обороту визначають «топ-500 найбільших компаній» [171].

Згідно з податковим законодавством Австрії, до ВПП відносять компанії, які:

– мають дохід від продажу в 10 млн євро;
– є частиною багатонаціональної групи компаній;
– надають фінансові послуги;
– мають певну правову форму;
– були визнані урядом як некомерційна будівельна асоціація;

– є частиною групи компаній відповідно до законодавства;

– підпадають під супровідний контроль або для яких було надіслано запит [168, с. 72].

Також слід зазначити, що австрійські підприємства також диференціюються за розмірами. Наприклад, малі корпорації не мають перевищувати принаймні дві з трьох таких характеристик:

– загальний баланс – 5 млн євро;
– дохід за 12 місяців до звітної дати – 10 млн євро;
– наявність у середньому 50 працівників на рік [168, с. 72].

Мікрокорпорації в Австрії – це малі корпорації, котрі не є інвестиційними або холдинговими компаніями та не перевищують щонайменше двох із трьох таких характеристик:

– підсумковий баланс – 350 тис. євро;
– дохід за 12 місяців до звітної дати – 700 тис. євро;
– наявність у середньому 10 працівників на рік [там само].

Корпораціями середнього розміру в країні є такі, що перевищують принаймні дві з трьох характеристик, зазначених вище, і не перевищують дві з трьох характеристик, наведених нижче:

– загальний баланс – 20 млн євро;
– дохід за 12 місяців до звітної дати – 40 млн євро;
– у середньому мають 250 працівників на рік [168, с. 73].

Великі корпорації в Австрії – це ті, які перевищують принаймні дві з трьох характеристик для корпорацій середнього розміру. Компанія, яка має суспільний інтерес (компанії, чиї цінні папери обертаються на регульованому ринку в державі – члені Європейського Союзу або в державі – учасниці Угоди про Європейський економічний простір; корпорації, що є кредитними установами; корпорації, які є страховими компаніями), завжди розглядається як велика корпорація [там само].

Отже, в Австрії критеріями відбору ВПП є такі:

– дохід від продажів понад 10 млн євро;

– підприємство є частиною багатонаціональної групи компаній; надає фінансові послуги;

– є юридичною особою;

– визнане урядом штату як некомерційна будівельна асоціація;

– є частиною групи компаній;

– підпадають під супровідний контроль або для яких було надіслано запит [175].

При цьому найбільша кількість ВПП спостерігається в таких галузях, як залізничні перевезення, банківська сфера, нафтогазова промисловість та енергетичний сектор [175].

Румунське податкове законодавство визначає, що великими платниками податків є:

а) Національний банк Румунії; кредитні установи, що мають дозвіл Національного банку Румунії, за винятком кредитних спілок у складі кооперативних організацій кредиту; страхові компанії, котрі мають дозвіл Фінансового наглядового органу; фінансові інвестиційні компанії; Румунське телебачення; Румунське радіомовлення;

б) румунські юридичні особи, засновані відповідно до положень Закону про товариства 1990 р. (зі змінами та доповненнями), включно з юридичними особами, утвореними шляхом злиття з іншими платниками податків;

в) філії іноземних юридичних осіб – платників податків / визначені постійні представництва / постійні представництва, котрі провадять діяльність на території Румунії;

г) автономні регіони, компанії та національні підприємства, підприємства з переважно державним чи повністю державним капіталом;

д) національні науково-дослідні інститути [168, с. 74].

Також у податковому законодавстві Румунії закріплені поняття «велике підприємство», «велика компанія» та «великий платник податків». Велике підприємство та ВПП різняться за критеріями відбору. Використовуються також рейтинги топ-100, топ-50, топ-10 найбільших компаній Румунії [172].

У Румунії, як і загалом у Європейському Союзі, малим підприємством є компанія, що має до 50 працівників, а мікропідприємством – компанія, що має до 10 працівників. Підприємство середнього розміру нараховує від 50 до 249 працівників. Компанії з понад 250 працівниками вважаються великими підприємствами [168, с. 75].

На окрему увагу заслуговують особливості сервісного супроводження ВПП в згаданих країнах. В Австрії податкова служба для великих компаній – це податковий орган, який відповідає за великі компанії, постачальників фінансових послуг, групи компаній, фонди, а також некомерційні будівельні асоціації [168, с. 76].

У Румунії також виокремлюється підрозділ для роботи з великими платниками податків, яким є Генеральне управління з адміністрування великих платників податків, що є державним органом, підпорядкованим Національному агентству з питань адміністрування податків, через який здійснюється адміністрування податків великих платників, визначених наказом голови агентства [173].

Окремих податків чи особливостей оподаткування для ВПП в Австрії та Румуніє не існує, тому прибутки великих підприємств оподатковуються загальною ставкою податку на прибуток. Проте в Румунії існує окремий податок для мікропідприємств [168, с. 76].

Щодо адміністрування податків, які сплачують ВПП у Австрії, воно практично не відрізняється від адміністрування податків, що сплачують інші платники, а забезпечує його Податкова служба для великих компаній, відповідальна за збір усіх федеральних податків з ВПП, за винятком тих, що

справляє Державна податкова служба Австрії. Діяльність цієї Податкової служби пов'язана також із забезпеченням справляння податку на заробітну плату роботодавцями, які є ВПП. Окрім того, вона відповідає за повернення податків на основі міжнародних договорів, повернення або відшкодування податку на приріст капіталу, навіть тоді, коли заявник не відповідає встановленим вимогам для великих компаній [168, с. 76].

Основними завданнями Податкової служби для великих компаній Австрії є:

- забезпечення податкової безпеки;
- інформаційний супровід ВПП;
- здійснення податкового контролю;
- аудит системних витрат ВПП;
- відшкодування міжнародних податків;
- відшкодування податку на приріст капіталу;
- багатосторонній міжнародний контроль або міжвідомчий аудит;
- процедури взаємного узгодження, процедури вирішення податкових спорів та угоди у сфері трансфертного ціноутворення (APA) [174].

Варто також згадати про використання онлайн-сервісу для виконання податкового обов'язку ВПП в Австрії, який надає доступ до різних електронних сервісів, зокрема щодо звітності й сплати податків, перегляду податкової історії та інших фінансових інформаційних послуг.

В Румунії адміністрування великих платників податків забезпечує Головне управління та Національне агентство з фіскального адміністрування.

Національне агентство з фіскального адміністрування Румунії (ANAF) формує перелік ВПП, здійснивши відбір за визначеними критеріями. У рамках реагування на пандемію ANAF створило низку нових електронних послуг для підтримки платників податків та продовження взаємодії з податковою адміністрацією.

Ключовими особливостями адміністрування податків ВПП в Румунії є:

– спрощена процедура подання декларацій: ВПП можуть подавати їх, зокрема, в електронному вигляді;

– індивідуальний підхід: ВПП можуть отримати консультації щодо податкового законодавства та процедур;

– контроль за дотриманням законодавства: включає проведення податкових перевірок та заходів із мінімізації ризиків [176].

Якщо підприємство Румунії відповідає вище наведеним вимогам, далі відбір здійснюється за такими критеріями: спеціальні критерії, базовий критерій, критерій стійкості.

Спеціальні критерії поділяються на:

– специфічний критерій виду діяльності (Національний банк Румунії; кредитні установи; фінансові інвестиційні компанії; Румунське телебачення; Румунське радіомовлення);

– інвестиційний критерій (новостворені платники податків у яких вартість інвестицій, які вони здійснюють, повинна становити понад 10 млн. євро протягом перших 3-х років з моменту реєстрації);

– критерій єдиної фіскального групи (платники податків, що входять до єдиної групи ПДВ).

Базовий критерій являє собою сукупне значення трьох показників в таких пропорціях: оборот – 50%; загальна сума задекларованих податкових зобов'язань – 30%; витрати на персонал – 20% [175].

Критерій стійкості – ВПП Румунії, які більше не відповідають інвестиційному критерію, критерію єдиної фіскальної групи та базовому критерію протягом 3-х років поспіль, будуть вилучені зі списку, починаючи з 1 січня наступного року. Також ВПП Румунії, які ініціюють провадження у справі про банкрутство, визнані неактивними в Торговому реєстрі або визнані неактивними на підставі положень Податкового процесуального кодексу Румунії

в рік відбору, будуть виключені з переліку через три роки поспіль, починаючи з 1 січня наступного року [177].

Законодавче визначення категорії «великий платник податків» у зарубіжних країнах регламентоване спеціальним податкових законодавством. Так, в законодавстві Болгарії, Угорщини, Румунії, Сербії, Іспанії та Фінляндії наявне офіційне юридичне тлумачення категорії ВПП, а в законодавстві Австрії, Чехії, Франції, Італії та Німеччини воно відсутнє, тож відсутній і спеціалізований орган з обслуговування ВПП [34, с. 115].

Аналіз зарубіжного досвіду показує, що єдиного підходу до визначення критеріїв ідентифікації великого платника податків не існує. У законодавстві різних держав ці критерії можуть відрізнятися з огляду на мету ідентифікації суб'єкта бізнесу – для цілей податкового адміністрування чи для здійснення аудиту компанії. Проте, хоча ці критерії відрізняються залежно від податкової політики конкретної держави, найбільш поширеними серед них є розмір доходу від реалізації та сума сплачених податкових платежів до бюджету (за такими ж критеріями ідентифікуються й ВПП в Україні) [34, с. 116].

У Бразилії спеціалізований підрозділ з обслуговування ВПП існує тільки для великих фінансових установ, у Греції та Канаді він займається тільки великими компаніями, які підлягають обов'язковому аудиту. У країнах Латинської Америки, зокрема Еквадорі, Мексиці та Уругваї, ВПП адмініструються центральним управлінням департаменту з обслуговування ВПП, який також здійснює й податковий контроль діяльності зазначених суб'єктів [178, с. 83].

Спільними критеріями визначення ВПП, окрім названих вище, для зарубіжних країн є такі:

– дохід від реалізації товарів, робіт, послуг;
– вартість активів;
– здійснення конкретного виду економічної діяльності;

– міжнародна господарська діяльність;

– чисельність найманих працівників.

У Німеччині до великих платників податків відносять заможних фізичних осіб, аналогічна практика поширена й у Сербії та Ірландії.

У більшості зарубіжних країн підрозділи з обслуговування ВПП є універсальними та здійснюють всі основні функції фіскального регулювання діяльності згаданих суб'єктів. Основною причиною їх створення є необхідність забезпечення стабільного акумулювання податкових надходжень до бюджету [34, с. 116].

Оскільки великий бізнес забезпечує надходження податкових платежів до дохідної частини бюджетів, розвитку системи їх адміністрування та супроводження приділяється велика увага як в Україні, так і в інших країнах світу, проте ці критерії різняться.

Наприклад, в Австралії великим платником вважається підприємство, річний оборот якого перевищує 250 млн доларів, а у Великобританії великі платники визначаються за кількістю працівників (більше 250) та величиною обороту (більше 30 млн фунтів стерлінгів) [34, с. 122].

В Угорщині виокремлення великих платників здійснюється відповідно до їхньої податкової спроможності, тобто критерії відбору прив'язані до суми сплачених податків. Така система передбачає віднесення до великих лише платників з високим рівнем податкового потенціалу [179].

Більш поширеною є практика відбору великих платників податків, що формується на основі таких показників:

– обсяг товарообігу або валових продажів;

– розмір активів;

– сукупна сума сплаченого податку на рік за всіма податками;

– кількість працівників.

До переліку ВПП обов’язково відносять суб’єктів банківської сфери, страхування, нафтової галузі тощо. Великими в деяких країнах є платники – компанії міжнародного значення або компанії з іноземним капіталом.

Наразі в Україні до великих платників фізичних осіб не відносять, але, на нашу думку, така практика могла б бути корисною та доцільною, оскільки сприятиме надходженню додаткових коштів до бюджету.

Щодо можливих критеріїв віднесення фізичних осіб до ВПП, можна скористатись досвідом, наприклад, Нової Зеландії або Ірландії. Згідно з повідомленням прес-служби Державної податкової служби України, у січні-лютому 2025 року 3 186 громадян України відзвітували про отримані минулого року доходи у розмірі понад 1 млн грн. Саме такі платники – фізичні особи могли би потенційно бути визнані ВПП та включені до відповідного переліку.

Загалом, критерії ідентифікації ВПП значно відрізняються у зарубіжних країнах, проте найбільш поширеними серед них є розмір доходу від реалізації та сума сплачених податкових платежів до бюджету.

До прикладу, австралійський податковий департамент до категорії великих платників податків відносить суб’єктів господарювання, річний дохід яких від реалізації продукції більший ніж 250 млн дол. Такі організації займають велику частину ринку та прирівнюються до банків, страхових компаній, нафтовидобувних підприємств [180, с. 121].

Канадська агенція мит та доходів визначає ВПП як підприємство, щорічні валові доходи якого перевищують 250 млн дол.

До ВПП у Франції відносять великі корпорації, вартість активів або дохід яких перевищує 400 млн євро. Проте спеціалізовані податкові відомства, що працюють із ВПП у Франції, обслуговують також суб’єктів господарювання, яким належить понад 50 % акцій таких корпорацій, їхні дочірні підприємства [180, с. 122].

У Нідерландах компанія прирівнюється до ВПП, якщо відповідає одному з таких критеріїв:

– реєстрація на Амстердамській або закордонній фондовій біржі;

– середньозважений розмір прибуткових податків, податку на додану вартість та соціальних платежів (WOLB-amount) перевищує 25 млн євро (для підприємств із наявністю «батьківської компанії» або п’яти дочірніх компаній чи постійних представництв закордоном цей показник становить 12,5 млн євро);

– ведення господарської діяльності у фінансовій, газонафтовій та енергетичній галузі;

– функціонування як неприбуткової організації із середньозваженою величиною сплачених податків понад 37,5 млн євро [180, с. 122].

До цього переліку також можуть бути включені компанії, які не відповідають зазначеним критеріям, проте потенційно є ВПП, і яким притаманний високий ступінь фінансового ризику.

Досвід Великої Британії свідчить про те, що ВПП визнаються:

– національні корпорації із чисельністю найманих працівників понад 250 осіб;

– національні корпорації із чисельністю найманих працівників меншою за 250 осіб, однак із розміром валових доходів понад 50 млн євро і вартістю активів понад 43 млн євро;

– британські компанії, які входять до складу транснаціональних, і на яких працює більше 100 осіб;

– британські компанії та корпорації з високим ризиком ухилення від оподаткування;

– великі господарські товариства;

– суб’єкти господарювання, дохід яких перевищує 5 млн фунтів стерлінгів і які зобов’язані сплачувати прибутковий податок [180, с. 123].

На особливу увагу у зв'язку із забезпеченням виконання ВПП свого податкового обов'язку заслуговує зарубіжний досвід їх сервісного обслуговування.

Історія створення спеціалізованих податкових офісів із обслуговування великих платників податків розпочалась ще у 50-х роках минулого століття, під час запровадження спеціального податкового контролю та звітності для великого бізнесу, тобто підприємств, які володіли великими фінансовими ресурсами. Така ініціатива з часом розвивалась, в подальшому держави з перехідною економікою також почали створювати спеціальні податкові офіси, що отримували повноваження з функціонального обслуговування великих платників [1, с. 89]. У 1980-х роках це ініціативна знайшла підтримку в експертів МВФ. На їхню думку, такі ініціативи «повинні були сприяти зміцненню податкової системи країни, посиленню контролю за сплатою обов'язкових платежів і, зрештою, зниженню рівня бюджетного дефіциту» [181].

Тож, окреме обслуговування ВПП стало одним із критеріїв оцінки ефективності податкової системи держави та сервісності податкових органів відносно платника податків.

Одними із перших впровадили сегментне функціональне обслуговування фіскальними органами платників податків Австралія і Великобританія [106, с. 41]. Наразі найбільш прогресивні та зразкові практики організації податкового супроводження ВПП, окрім згаданих країн, також демонструють Норвегія та Нідерланди [1, с. 93].

Розглянути найбільш успішні практики сервісного обслуговування ВПП.

В Ірландії Департамент з обслуговування великих платників податків було створено ще у 2003 р. Його клієнтами є корпорації з доходами понад 162 млн євро або з обсягом сплачених податкових платежів, який сягає більше 16 млн євро [180, с. 124]. Це податкове відомство обслуговує також фінансовий сектор (банки, страхові компанії й пенсійні фонди) та великі корпорації в інших галузях

економіки і, крім цього, заможне населення (High net-worth indivuduals), яке володіє чистими активами вартістю понад 50 млн євро або одержує дохід більше за 1,3 млн євро, ще свідчить про можливість віднесення заможних фізичних осіб до ВПП. Віднесення до категорії великих платників податків в Ірландії відбувається не лише за обсягом доходу, але і за видом економічної діяльності [180, с. 124].

У Норвегії Центральний офіс з обслуговування великих платників податків відповідальний за справляння і контроль за сплатою платежів великими підприємствами, ідентифікація яких заснована на обсягах доходів від реалізації, діяльності у сфері міжнародних відносин та приналежності до корпоративної групи. Це відомство адмініструє діяльність щодо сплати податків таких суб'єктів господарювання, як банківські установи, страхові й нафтовидобувні компанії, виробники гідроенергетики [180, с. 125].

У США до ВПП відносять корпорації та товариства з вартістю активів понад 10 млн дол., діяльність яких поширюється зарубіжні ринки, які мають значну кількість працівників, формують складну податкову та бухгалтерську звітність [180, с. 126].

Податкове супроводження ВПП у США здійснює Департамент великого та середнього бізнесу (The Large and Mid-Size Business Division) – структурний підрозділ головного контролюючого податкового органу США – Служби внутрішніх доходів [39, с. 8–9].

Як зазначають А. А. Славкова та О. С. Ватаманюк, «запровадження спеціалізованих податкових органів (Large Taxpayer Units – LPUs) по роботі з великими платниками податків принесло позитивні результати для економік названих країн з ряду причин, пов'язаних як зі специфікою роботи самих платників, так і з організацією їх податкового супроводження [180, с. 125].

Як зазначають науковці, «працівниками спеціалізованих податкових органів є висококваліфіковані спеціалісти в галузі оподаткування, які володіють

навичками щодо обробки значних масивів інформації, а також оперують нормативно-правовими актами не лише податкового спрямування, але й тими, що регламентують міжнародну фінансово-господарську діяльність, оскільки великими платниками податків можуть виступати транснаціональні корпорації» [180, с. 126]. Такі спеціалісти не лише здійснюють контроль за добровільним виконанням податкового обов'язку, але також, що більш важливо, надають консультативну допомогу ВПП щодо податкового законодавства з метою недопущення податкових правопорушень у майбутньому.

Створення спеціальних податкових офісів з обслуговування ВПП в зарубіжних країнах є свідченням ефективності податкової системи таких країн. Відповідно, відсутність таких органів може свідчити про ведення необдуманої та нераціональної податкової політики, адже така неувага до ВПП з боку держави спонукає великий бізнес переходити в тіньовий сектор економіки та ухилятися від оподаткування, що є очевидним, коли під контролем відносно невеликої кількості суб'єктів господарювання перебуває значна частина фінансових ресурсів держави [180, с. 127].

Саме тому кожна держава має приділяти особливу увагу адмініструванню ВПП, спрямованому не лише на забезпечення виконання ними свого податкового обов'язку, але й на підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності [180, с. 127].

Водночас зарубіжних досвід країн свідчить, що виокремлення великого бізнесу в окрему категорію платників та формування спеціальних податкових відомств з їх обслуговування стало поштовхом для проведення в подальшому важливих податкових реформ, які стосувалися інших категорій платників податків. Виявом таких реформ є «самостійне визначення податкової заборгованості; оформлення єдиного основного файлу та ідентифікаційного номеру платника податків; формування організаційної структури, заснованої на основних функціях податкового відомства; електронний метод подачі податкових

декларацій і нова або вдосконалена комп'ютерна інформаційна система» [182, с. 308].

Особливо актуальним є впровадження в адміністрування ВПП інформаційних технологій, які допомагають систематизувати дані щодо платника податку і своєчасно здійснити оцінку ризиків його діяльності, а також сприяють прийняттю важливих управлінських рішень для підприємств конкретної галузі [39, с. 6].

Погоджуємось з А. А. Славковою та О. С. Ватаманюк стосовно того, 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» [180, с. 129].

Оскільки господарської діяльність ВПП має складну структуру, можна виокремити такі особливості великого бізнесу:

– у більшості випадків він представлений сукупністю повнофункціональних, однак відокремлених і географічно віддалених підрозділів;

– діяльність великих підприємств охоплює різноманітні сфери ділової активності і зачіпає інтереси широкого кола споживачів, що спричиняє необхідність постійного опрацювання новацій податкового законодавства та інтерпретації його колізій;

– в окремих випадках великі платники податків набувають можливості підвищення фінансового потенціалу через «переливання» прибутків шляхом співпраці із «офшорними» партнерами;

– фінансово-господарська модель функціонування великого бізнесу передбачає безумовне провадження податкового планування на підприємстві та використання заходів податкової оптимізації;

– обов’язковою умовою господарювання великого платника податку є залучення до праці висококваліфікованих фахівців у сфері оподаткування, робота яких здебільшого спрямована на мінімізацію податкових платежів суб’єкта господарювання [33, с. 56].

Такі особливості ВПП, як великий фінансовий потенціал, значна прибутковість, складність виробничих процесів, а також можливість ухилення від виконання податкового обов’язку, сукупно створюють значний ризик щодо ефективності податкового адміністрування ВПП.

Результатом неналежного обслуговування ВПП податковими органами під час виконання ними свого податкового обов’язку можуть стати значні втрати надходжень до бюджету. Досвід зарубіжних країн, які мали такі проблеми, засвідчив необхідність виокремлення ВПП в окрему категорію платників і запровадження виключного підходу до їх податкового супроводження та обслуговування [180, с. 129].

Небезпеку згаданих ризиків на прикладі України можна продемонструвати, оцінивши суми податкових надходжень, які спрямовуються до державного бюджету національними ВПП. Так, станом на 2022 р. в Україні налічувалося 1 305 платників, включених до Реєстру великих платників податків [183]. Як зазначалось раніше, у зв’язку з воєнним станом оприлюднення переліку ВПП у 2023, 2024 та 2025 роках не проводилось. Протягом січня – березня 2025 року Центральним міжрегіональним управлінням ДПС по роботі з великими платниками податків забезпечено надходження до загального фонду Державного бюджету в розмірі 129,0 млрд гривень, тож порівняно з відповідним періодом 2024 року відбувся приріст:

– податку на додану вартість на 34,3%, або +10,7 млрд грн (надійшло 41,9 млрд гривень);

– податку на доходи фізичних осіб на 61,4%, або +4,6 млрд грн (надійшло 12,2 млрд гривень);

– акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) на 50,1%, або +2,9 млрд грн (надійшло 8,7 млрд гривень);

– частині чистого прибутку в 3 рази більше, або +572,1 млн грн (надійшло 859,0 млн гривень);

– рентній платі та платі за використання інших природних ресурсів на 33,4%, або +250,2 млн грн (надійшло 1,0 млрд гривень);

– рентній платі за користування радіочастотним спектром (радіочастотним ресурсом) України на 43,3%, або +233,3 млн грн (надійшло 771,5 млн гривень) [184].

Зазначене свідчить про високий фіскальний потенціал ВПП за умови їх належного податкового супроводження та сумлінного виконання ними податкового обов'язку.

З метою забезпечення належної підтримки ВПП у виконанні ними податкового обов'язку на території нашої держави в системі органів податкової служби функціонує 5 спеціалізованих управлінь, які забезпечують обслуговування ВПП, а саме:

1) Центральне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків;
2) Східне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків;
3) Західне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків;
4) Південне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків;
5) Північне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків [185].

Тож, варто погодитись з Ю. Махинічем, що «сервісне обслуговування великих платників податків є необхідним складовим елементом податкового

обслуговування великих платників податків і пріоритетним з-поміж інших напрямів податкової роботи» [186, с. 62]. Науковець виділяє такі позитивні результати окремого сервісного обслуговування ВПП:

– створюється сприятливий клімат в середовищі оподаткування;

– підвищується податкова та правова культура ВПП;

– забезпечується добровільність виконання зобов’язання сплати податків та зборів (обов’язкових платежів);

– забезпечується надання консультацій, зворотного зв’язку та інших інструментів зручного обслуговування бюджетоутворювальних підприємств;

– зменшується втручання органів контролю в господарську діяльність платників, що загалом створює ефект «непомітності» податкових органів;

– удосконалюються комунікативні засоби спілкування громадських та публічних фінансових інститутів;

– формується діалог та підвищується рівень взаємної довіри ВПП і органів контролю, а також консолідуються зусилля щодо наповнення бюджету [186, с. 63].

Під час такої діяльності податкових органів із сервісного обслуговування ВПП відбувається надання не лише адміністративних, консультаційних, інформаційно-довідкових послуг, а й підтримка, удосконалення та оптимізація сервісів, інструментів та засобів електронного документообігу.

Ю. Махиніч під процедурами та діяльністю щодо сервісного обслуговування ВПП пропонує розуміти сукупність процесуальних правовідносин, змістом яких є діяльність спеціалізованих податкових адміністрацій стосовно великих платників та їхніх посадових осіб щодо раціонального, поетапного, збалансованого надання та застосування сервісів і послуг з метою зручного та ефективного виконання податкового обов’язку великими платниками податків, а також стимулювання добровільності його виконання [186, с. 64].

Справедливою є думка про те, що визначення об'єктивних критеріїв ідентифікації ВПП є проблемним для багатьох зарубіжних країн. Національна ідентифікація також відзначається врахуванням вузького спектру критеріїв. Через неповну показовість критеріїв ідентифікації до ВПП відносять суб'єктів господарювання з низьким податковим потенціалом.

Як засвідчив аналіз зарубіжного досвіду, більш ефективними є широкі критерії ідентифікації ВПП, які відображають не лише оборот та суму сплачених податків, а й враховують види господарської діяльності або структуру капіталу з огляду на те, чи це державні підприємства чи, наприклад, підприємства з іноземним капіталом.

Вважаємо, що під час ідентифікації ВПП слід звертати увагу на сферу діяльності суб'єкта господарювання та його здатність забезпечити стабільні податкові надходження. Особливо актуальним, як зазначалося раніше, на нашу думку, є віднесення до ВПП фізичних осіб, сфера зайнятості та доходи яких потребують індивідуального підходу як в оподаткуванні, так і в сервісному супроводженні.

Отже, цілком очевидним є те, що проблема визначення критеріїв ідентифікації великих платників податків впливає на реалізацію ними свого правового статусу. Національна система характеризується доволі вузьким спектром таких критеріїв, що ускладнює формування Реєстру великих платників податків. Через проблему визначення критеріїв кваліфікації часто до переліку великих платників податків потрапляють суб'єкти з низьким податковим потенціалом. З метою пошуку оптимальних підходів до виокремлення критеріїв класифікації великих платників податків варто звертати увагу на зарубіжний досвід їх формування. Як показує світова практика, більш репрезентативними є ширші критерії, сфокусовані не лише на розмірі доходів чи прибутків та сплачених податків за звітні періоди, а й на видах діяльності чи структурі капіталу платників податків.

Вважаємо, що через необхідність посилення фіскального впливу великих платників податків необхідно запровадити прогресивну ставку в оподаткуванні таких платників. Варто звернути увагу на досвід зарубіжних країн із запровадження прогресивного оподаткування як прибутку юридичних осіб, так і доходів фізичних осіб, що можуть підпадати під статус ВПП. Запровадження нових підходів до оподаткування великих платників податків може стати перехідним етапом до повного прогресивного оподаткування та забезпечить можливість вирівняти податкове навантаження на бізнес, а також гарантувати такий необхідний в умовах тотального бюджетного дефіциту ріст податкових надходжень до бюджету, що зміцнить соціальну роль ВПП в державі.

У підсумку варто зазначити, що в зарубіжній практиці немає єдиного системного підходу до визначення критеріїв ідентифікації великого платника податків. Як правило, це сукупність різноманітних показників та критеріїв. Ідентифікація ВПП в зарубіжних країнах різниться залежно від податкової політики кожної окремої держави, однак найбільш поширеними серед них є: розмір доходу від реалізації та сума сплачених податкових платежів до бюджету; сам дохід від реалізації товарів, робіт, послуг; вартість активів платника податків; здійснення конкретного виду економічної діяльності; міжнародна економічна діяльність; кількість найманого персоналу.

Доволі поширеною є практика віднесення до реєстрів великих платників підприємств банківської сфери, страхування, нафтової галузі та інших високорентабельних сфер виробництва. До системи великих в деяких країнах віднесені й компанії міжнародного значення або компанії з іноземним капіталом. На окрему увагу заслуговує практика віднесення до ВПП фізичних осіб з високим рівнем доходів та їх обслуговування підрозділами по роботі з великими платниками податків.

Висновки до розділу 3

Правовий статус ВПП визначає його становище в сучасній правовій дійсності, відображає його взаємовідносини з суспільством і державою, він являє собою сукупність прав, обов'язків, законних інтересів та відповідальності, які в умовах правового режиму воєнного стану зазнали певних змін порівняно з мирним часом.

Особливості правового режиму воєнного стану, порядок його введення та скасування, правові засади діяльності органів державної влади, військового командування, військових адміністрацій, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, гарантії прав і свобод людини і громадянина та прав і законних інтересів юридичних осіб визначено Законом України «Про правовий режим воєнного стану» від 12.05.2015 р. № 389-VIII.

Майже на самому початку запровадження воєнного стану Верховна Рада України внесла до ПК України відповідні зміни Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 03.03.2022 р. № 2118-IX, який набрав чинності 07.03.2022 р. Підрозділ 10 розділу XX «Перехідні положення» доповнив ПК України пунктом 69, який визначив, що тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, справляння податків і зборів здійснюється з урахуванням особливостей, визначених у цьому пункті.

Протягом 2022–2024 рр. правовий статус великих платників податків зазнавав постійних змін. Станом на 2024 рік держава здебільшого повернула правове регулювання діяльності великих платників податків до довоєнного стану, проте досі (станом на 2025 рік) воно не відновлене в повному обсязі. Наразі залишаються чинними норми, що знімають відповідальність за невиконання податкового обов'язку з осіб, які об'єктивно не мають можливості виконати

податковий обов’язок, але при цьому вдосконалений порядок доведення такої неможливості.

Зміни, яких на початку воєнного стану зазнав правовий статус великих платників податків, полягали в частковому розширенні їхніх прав, зменшенні обов’язків, пом’якшенні відповідальності. Стабілізація фінансової системи, відновлення роботи органів публічної влади та відкриття державних реєстрів сприяють поступовому відновленню регулювання правового статусу великих платників податків. Ці процеси зумовлені необхідністю фінансування видатків державного бюджету України на оборону та інші потреби для забезпечення безперебійного функціонування публічної влади та збереження суверенітету державою.

Аналіз зарубіжного досвіду засвідчив, що виокремлення великих платників податків стало можливим із запровадженням сегментованої податкової системи. Так, Австралія, Велика Британія та США одними з перших диференціювали платників податків задля сприяння якості податкового контролю. Побудові такої системи сприяло розуміння, що кожен із них має свої особливості, індивідуальні аспекти діяльності і, відповідно, стикається з різними ризиками.

Наразі в Україні фізичних осіб не відносять до великих платників, хоча така практика могла б бути корисною та обґрунтованою, оскільки сприяла б надходженню додаткових коштів до бюджету.

Щодо можливих критеріїв, за якими фізичні особи можуть бути віднесені до великих платників податків, варто скористатись досвідом, наприклад, Нової Зеландії або Ірландії. Згідно з повідомленням прес-служби Державної податкової служби України, у січні-лютому 2025 року 3 186 громадян України відзвітували про отримані минулого року доходи в розмірі понад 1 млн грн. Саме такі платники – фізичні особи потенційно могли б бути визнані великими платниками податків та включені до відповідного переліку.

У зарубіжній практиці немає єдиного системного підходу до визначення критеріїв ідентифікації великих платників податків. Ідентифікація ВПП в зарубіжних країнах залежить від особливостей податкової політики держави, однак найбільш поширеними критеріями є: розмір доходу від реалізації та сума сплачених податкових платежів до бюджету; сам дохід від реалізації товарів, робіт, послуг; вартість активів платника податків; здійснення конкретного виду економічної діяльності; міжнародна економічна діяльність; кількість найманого персоналу.

Доволі поширеною є практика включення до реєстрів великих платників підприємств банківської сфери, страхування, нафтової галузі та інших високорентабельних сфер виробництва. У деяких країнах до них також включають компанії міжнародного значення або компанії з іноземним капіталом.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснене теоретичне узагальнення та представлені результати вирішення наукових завдань щодо визначення теоретичних та законодавчих засад правового статусу великих платників податків, комплексного аналізу нормативно-правових актів та наукових джерел, присвячених цій проблематиці. Сформульовано висновки та пропозиції з метою формулювання поняття, виявлення ознак, визначення структури й особливостей правового статусу великих платників податків та шляхів його удосконалення.

1. З урахуванням зарубіжного досвіду, запропоновано розглядати поняття великого платника податків у двох його різновидах: великий платник податків – юридична особа та великий платник податків – фізична особа.

Відповідно, *великий платник податків – юридична особа* розглядається в статусі резидента та нерезидента у складі зі структурно відокремленими підрозділами, дочірніми підприємствами, філіями, постійними представництвами, яка зареєстрована на території України та/або провадить господарську діяльність на території України, у якої обсяг прибутку від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент п’ятдесяти мільйонів євро або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податкових платежів, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує еквівалент півтора мільйона євро. *Великим платником податків – фізичною особою* є резидент та нерезидент, обсяг доходу яких від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент одного мільйона євро.

Критерії ідентифікації великих платників податків суттєво відрізняються залежно від країни, де здійснюється господарська діяльність. Тож, необхідним є виокремлення ознак великих платників. При цьому слід враховувати:

організаційно-правовому форму діяльності; правовий статус; рівень прибутковості або дохідності діяльності, що забезпечує взаємовідносини платника податків з органами контролю, які ведуть облік та здійснюють податкове супроводження великих платників податків.

2. Дослідивши процес становлення сучасного податкового законодавства України, яке визначає правовий статус великого платника податків, ми виділили 6 етапів його розвитку, кожен з яких має характерні особливості:

– I етап (1991–1994 рр.): правовий статус великого платника податків закріплювався першою редакцією Закону України «Про систему оподаткування», окремими законодавчими актами з питань оподаткування та підзаконними нормативними актами Кабінету міністрів України;

– II етап (1994–1999 рр.): правовий статус великого платника податків зазнав змін у зв'язку з прийняттям у 1994 р. Закону України «Про систему оподаткування» у новій редакції, що закріпив особливості системи оподаткування юридичних осіб;

– III етап (2000–2009 рр.): відбулись уніфікація порядку адміністрування податків і зборів та унормування правового статусу платників податків;

– IV етапу (2010–2019 рр.): відбулась кодифікація податкового законодавства – був прийнятий чинний Податковий кодекс України, що остаточно закріпив правовий статус великих платників податків;

– V етап (2019–2021 рр.): відбулися зміни у правовому статусі великих платників податків – імплементація глобального плану BEPS в податкове законодавство України; запровадження нових механізмів оподаткування у зв'язку з розвитком електронної комерції; запровадження окремих податкових пільг через пандемію COVID; гармонізація податкового законодавства України із законодавством ЄС.

– VI етап (з 2022 по теперішній час) пов'язаний із запровадженням воєнного стану на всій території держави, що потребувало швидких змін у

податковому законодавстві з метою зменшення податкового навантаження та звільнення певних категорій платників податків від відповідальності за невиконання податкового обов'язку; гостра потреба в наповненні бюджетів за рахунок змін у податковому законодавстві.

3. Визначено, що правовий статус великого платника податків – це комплекс законодавчо закріплених характеристик платника податків, що визначають його права та законні інтереси в податкових правовідносинах, податковий обов'язок та інші похідні обов'язки, визначені податковим законодавством, а також види відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Під час воєнного стану (з 2022 року по теперішній час) правовий статус великих платників податків в Україні зазнавав змін: від розширення прав та зменшення обов'язків, пом'якшення відповідальності за податкові правопорушення до поступового повернення до попередніх (довоєнних) правил оподаткування.

4. За результатами аналізу норм ПК України визначено категорію «права великих платників податків» – це закріплені в податковому законодавстві гарантовані державою варіанти реалізації поведінки, які забезпечують можливість великого платника податків вчиняти конкретні дії, вимагати належної поведінки від посадових осіб органів контролю та вдаватися до захисту свого порушеного права. Законні інтереси великих платників податків – це прагнення до користування можливостями податкової системи, які не суперечать податковому законодавству України та проявляються у можливостях оптимізації індивідуального оподаткування і стабільності податкового регулювання в певний податковий період.

5. Зіставлення понять «податкове зобов'язання» та «податковий обов'язок» надало можливість з'ясувати, що податкове зобов'язання є певною сумою коштів, яка підлягає сплаті великим платником податків, а податковий обов'язок – це комплекс дій платника щодо сплати податкового зобов'язання до відповідного

бюджету та виконання інших похідних обов'язків, визначених податковим законодавством. Податковий обов'язок великих платників податків розглядається як комплекс імперативних законодавчих вимог щодо сплати податків і зборів, участі в податковому обліку та подачі податкової звітності. Встановлено, що великий платник податків після включення його до Реєстру великих платників податків та отримання повідомлення про таке включення зобов'язаний стати на облік за основним місцем обліку в територіальному органі ДПС України, який здійснює спеціальне супроводження. Передбачена також можливість обліку за неосновним місцем в територіальному органі або його структурних підрозділах, наявних у межах населеного пункту за місцезнаходженням територіального органу ДПС, який здійснює таке супроводження. Обов'язки зі сплати податкового зобов'язання поєднують обов'язки великих платників податків самостійно та правильно обчислювати суми податкових платежів, вчасно та в повному обсязі сплачувати податки, а також погашати будь-яку податкову заборгованість. Удосконалення співпраці та системи інформаційного обміну між платниками податків та органами державної влади можливе шляхом укладання Меморандуму з великими платниками податків про участь в експерименті із запровадження процедури надсилання відповідних повідомлень до електронних кабінетів великих платників податків з метою забезпечення виконання обов'язку щодо подачі податкової звітності.

6. Добровільна реалізація податкового обов'язку великими платниками податків сприятиме мінімізації ризиків притягнення до відповідальності за податкові правопорушення. Вона дає змогу великим платникам податків знизити витрати на податкові спори та судові процеси, що може значно збільшити їхню фінансову ефективність та конкурентоспроможність на ринку. В інших випадках орган контролю самостійно визначає податкове зобов'язання за наслідками документальної перевірки і приймає рішення про застосування фінансових санкцій, що в багатьох випадках призводить до виникнення податкового спору і,

як наслідок, до збільшення навантаження на органи адміністративного та судового оскарження. Обґрунтовано, що основним суб'єктом відповідальності є юридична особа, на яку покладається фінансова відповідальність; додаткову відповідальність несе фізична особа, яка є посадовою особою відповідного великого платника податків, до якої можуть бути застосовані заходи адміністративної чи кримінальної відповідальності. Під час воєнного стану зазнали змін обов'язки великих платників податків. Зменшилась їх кількість, була пом'якшена відповідальність за їх неналежне виконання, погіршився загальний правовий статус фізичної особи тощо. Усе це було спричинено потребою підтримати економічну активність великого підприємництва задля збільшення податкових зобов'язань.

7. Протягом 2022–2024 рр. правовий статус великих платників податків зазнавав постійних змін. Станом на 2024 рік держава здебільшого повернула правове регулювання діяльності великих платників податків до довоєнного стану, проте досі (станом на 2025 рік) воно не відновлене в повному обсязі. Наразі залишаються чинними норми, що знімають відповідальність за невиконання податкового обов'язку з осіб, які об'єктивно не мають можливості виконати податковий обов'язок, але при цьому вдосконалений порядок доведення такої неможливості.

Законодавчі зміни, яких на початку воєнного стану зазнав правовий статус великих платників податків, частково розширили права, зменшили обов'язки, пом'якшили відповідальність великих платників податків. Стабілізації фінансової системи, відновлення роботи органів публічної влади та відкриття державних реєстрів мотивує державу поступово повертати правове регулювання податкових правовідносин у довоєнний стан, оскільки тільки такі заходи забезпечать належне фінансування видатків державного бюджету України на оборону та інші потреби для забезпечення безперебійного функціонування публічної влади та збереження суверенітету державою.

8. Аналіз наукових джерел та законодавчих положень засвідчив, що визначення критеріїв ідентифікації великих платників податків пов'язане із реалізацією їхнього правового статусу. Національна система ідентифікації враховує доволі вузький спектр критеріїв, що ускладнює формування Реєстру великих платників податків. Через недосконалість критеріїв до цього Реєстру нерідко потрапляють суб'єкти з низьким податковим потенціалом. З метою застосування оптимальних підходів до визначення критеріїв великих платників податків варто врахувати зарубіжний досвід. Як показує світова практика, більш репрезентативними є ширші критерії, коли враховані не лише розмір доходів чи прибутків та сплачені за звітний період податки, а й види діяльності чи структура капіталу платників податків. В умовах необхідності посилення фіскального впливу великих платників податків, на нашу думку, доцільним буде впровадження прогресивної ставки їх оподаткування. Варто врахувати досвід зарубіжних країн із запровадження прогресивного оподаткування як прибутку юридичних осіб, так і доходів фізичних осіб що можуть мати статус великого платника податків. Такі зміни в підході до оподаткування великих платників податків можуть сприяти переходу на загальне прогресивне оподаткування, що дасть можливість вирівняти податкове навантаження на бізнес та забезпечить украй необхідний в умовах тотального бюджетного дефіциту ріст податкових надходжень до бюджету, посилить соціальну роль великих платників податків у державі.

У зарубіжній практиці немає єдиного системного підходу до визначення критеріїв ідентифікації великих платників податків. Зазвичай враховуються різноманітні показники. Окремої уваги заслуговує практика віднесення до ВПП фізичних осіб з високим рівнем доходів та їх обслуговування підрозділами по роботі з великими платниками податків.

Перспективою подальших досліджень має слугувати проблематика підвищення ролі великих платників податків у післявоєнному відновленні в

контексті формування дохідної частини бюджету України, адже вказані платники є не лише такими, що мають забезпечувати стабільні податкові надходження, а й стати індикатором інвестиційної привабливості нашої держави. Це може бути забезпечене в перспективі, шляхом формуванням окремого механізму адміністрування податків для таких платників, тому що їх роль у наповненні бюджетів завжди була, є і буде критично важливою.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ватаманюк О. С. Супроводження великих платників податків та його вдосконалення в Україні: дис… канд. економ. наук: 08.00.08. Київ. 2016. 228 с.
2. Горленко І. О. Методологічні засади впровадження горизонтального моніторингу великих платників податків. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право).* 2012. № 2 (57). С. 92–98.
3. Гой В. П. Правове забезпечення діяльності по роботі з великими платниками податків органів державної податкової служби України : дис… канд. юр. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2011. 228 с.
4. Соловйова Л. О. Державний податковий менеджмент великих платників податків в Україні: монографія. Кам'янець-Подільський : Сисин О. В., 2012. 186 с.
5. Базилевич В. Д. Економічна теорія: Політекономія: підручник. 7-ме вид., стер. К.: Знання-Прес 2008. 719 с.
6. Щербина С. В. Взаємодія малих і великих підприємств й інноваційний їх розвиток у перехідних економіках. *Проблеми науки.* 2009. № 10. С. 16–21.
7. Червіна Ю. В. Інтегровані корпоративні структури в системі національного господарства України. Теоретичні та прикладні питання економіки. 2012. Вип. 27. Т.1. С. 407–413.
8. Волошанюк Н. В. Потенціал синергії в результаті укрупнення підприємств. Фінанси України. 2012. № 4. С. 106–114.
9. Павленко Н. В. Проблеми розвитку великого бізнесу в економіці України. Бізнес Інформ. 2011. № 9. С. 21–23.
10. Федулова Л. Потенційні можливості великого бізнесу у формуванні національної інноваційної системи України. *Економіст: Літопис подій, особистості, ідеї, аналітика й дослідження.* 2006. № 1. С. 56–58.
11. Савельєва Т. Проблеми розвитку великих корпоративних структур в економіці країни. Персонал. 2007. № 9. С. 12–15.

12. Про особливості регулювання діяльності юридичних осіб окремих організаційно-правових форм у перехідний період та об'єднань юридичних осіб. Закон України від 09.01.2025 № 4196-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4196-20#Text (дата звернення: 26.09.2024).
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 10.08.2024).
14. Про визначення критеріїв віднесення об'єктів державної власності до таких, що мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави: Постанова Кабінету міністрів України від 3 листопада 2010 року № 999. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/999-2010-%D0%BF (дата звернення: 10.08.2024).
15. Суббот А., Гончарук Н. Забезпечення контролю й обліку великих платників податків. Віче. 2013. № 24. URL: http://www.viche.info/journal/3994 (дата звернення: 12.08.2024).
16. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами членами, з іншої сторони: Міжнародний документ: Ратифіковано Законом України від 16 вересня 2014 року № 1678-VII. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/984_011 75 (дата звернення: 10.08.2024).
17. Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту: Розпорядження Кабінету міністрів України від 8 квітня 2015 року № 345-р. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/345-2015- %D1%80 (дата звернення: 10.08.2024).
18. Господарський кодексу України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text (втрата чинності від 28.08.2025 року) (дата звернення: 10.03.2025).
19. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закону України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення: 10.03.2025).

20. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC: Official Journal of the European Union. 2013. URL: http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=%20OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF(дата звернення: 10.03.2025).
21. Про затвердження Порядку формування Реєстру великих платників податків: Наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 911. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1395-15 (дата звернення: 10.03.2025).
22. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо великих платників податків): Проєкт (неофіційний текст) Закону України від 28 січня 2015 року. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT1223.htm (дата звернення: 10.03.2025).
23. Лист про наміри (щодо економічної та фінансової політики): Лист Президента України від 18 серпня 2014 року № n0360500-14. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/n0360500-14 (дата звернення: 10.03.2025).
24. У Центральному офісі відбулись зустрічі з експертом Казначейства США щодо податкового супроводження особливо заможних фізичних осіб: Міжрегіональне головне управління ДФС – Центральний офіс з обслуговування великих платників. Офіційний портал. URL: http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/203019.html (дата звернення: 10.03.2025).
25. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо запровадження обслуговування заможних фізичних осіб): Проект Закону України від 22 червня 2015 року. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT1504.html(дата звернення: 10.01.2025).

26. Гой В. П. Правове забезпечення діяльності органів державної податкової служби України по роботі з великими платниками податків: автореф. дис… канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2011. 18 с.
27. Гринів І. З. Аналіз критеріїв відбору великих платників податків України для здійснення документальних перевірок. Вісник Криворізького національного університету. 2013 р. Вип. 34. URL: http://knu.edu.ua/Files/V34/76.pdf (дата звернення: 10.03.2025).
28. Мельник В. М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні. Актуальні проблеми економіки. 2003. № 5. С. 40–43.
29. Мельник В. М. Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії: автореф. дис... докт. екон. наук : 08.00.08. Київ, 2007. 31 с.
30. Матвейчук Л. О. Модернізація державної податкової служби в контексті розвитку електронного оподаткування. Аспекти публічного управління. 2016. № 1–2 (27-28). С. 81–91
31. Тімарцев О. Ю. Інтегрований образ великих платників податків України Торгівля і ринок України. 2010. Вип. 30. Т. 2. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Tiru/2010_30_2/Timarcev.pdf (дата звернення: 10.03.2025).
32. Панчук Л. В. Транснаціональні корпорації: соціально-економічна сутність. Формування ринкової економіки: зб. наук. праць. спец. вип. : у 2 ч. ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана».2011. Ч. 2. Вип. 26. С. 51–58.
33. Report on International Best Practices in VAT Administration. Commercial Taxes Mission Mode Program. Department of Revenue. Ministry of Finance. Government of India. 2006. 75 p.
34. Олійник Н. Р. Фіскальне регулювання діяльності великих платників податків в України: дис… канд. економ. наук: 08.00.08. Львів, 2016. 259 с.
35. Лісовий А. В., Єгорова Т. М. Роль податкового контролю у системі державного фінансового контролю. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право).* 2011. №2. С. 91–94.

36. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Ризики – сигнали тривоги в оподаткуванні. *Науковий вісник Національного університету ДПС України. (економіка, право).* 2010. № 2(49). С. 74–83
37. Kamrul Hoque Maruf Efficiency in Tax Administration: A Case Study of Large Taxpayer Unit in Bangladesh. Kamrul Hoque Maruf. The Cost and Management. January-February, 2010. P. 13–17.
38. Forum on Tax Administration: Tax Administration in OECD and Selected NonOECD Countries . Comparative Information Series (2010). 2011. 291 p.
39. Forum on Tax Administration Compliance Management of Large Business Tax Group. Guidance Note. Experiences and Practices of Eight OECD Countries. 2009. 76 p.
40. Сердюк О. М. Вплив податків на функціонування та вибір стратегії промислових підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08: Донецьк, 2007. 20 с.
41. Гой В., Шестак Л. Роль великих платників податків у наповненні державного бюджету України. *Підприємництво, господарство і право*. 2009. № 10. С. 208–211.
42. Саврас І. З. Велике підприємництво в умовах ринкової трансформації економіки України : автореф. дис… канд. екон. наук: 08.01.01. Львів, 2004. 20 с.
43. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-XII (втратив чинність). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text (дата звернення: 10.03.2025).
44. Циганок Ю. В. Правовий статус платника податків-юридичної особи (за законодавством України та Польщі): дис… доктора філософії: 081 Право. Київ, 2023. 239 с.
45. Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування : Закон України від 02.02.1994 р № 3904-XII (втратив чинність). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3904-12#Text (дата звернення: 10.03.2025).

46. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР (втратив чинність). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр#Text (дата звернення: 10.03.2025).
47. Про прибутковий податок з громадян : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. № 13-92. (втратив чинність) URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/13- 92#Text (дата звернення: 10.03.2025).
48. Про податок на додану вартість : Закон України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР. (втратив чинність) URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-вр#Text (дата звернення: 15.03.2025).
49. Про податок на добавлену вартість : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. № 14-92 (втратив чинність). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/14- 92#Text (дата звернення: 15.03.2025).
50. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» : Закон України від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР. (втратив чинність) URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/283/97-вр (дата звернення: 15.03.2025).
51. Про місцеві податки та збори : Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 р. № 56-93 (втратив чинність). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-93#Text (дата звернення: 15.03.2025).
52. Козій О. 1999 рік. Як з’явилась спрощена система оподаткування: Історія українського бізнесу. Журнал «Форбс Україна» (інтернет-версія). URL: https://forbes.ua/30-rokiv-ukrainskogo-biznesu/1999-rik-yak-zyavilis-fopistoriyaukrainskogo-biznesu-19072021-19 (дата звернення: 15.09.2024).
53. Конституція України від 26.08.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text (дата звернення: 15.03.2025).
54. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва : Указ Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98

(втратив чинність). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/727/98#Text (дата звернення: 15.03.2025).

55. Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» : Указ Президента України від 28.06.1999 р. № 746/99. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/746/99#Text (дата звернення: 15.03.2025).
56. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#Text (дата звернення: 15.03.2025).
57. Каталог юридичних позицій Конституційного Суду України. URL: https://ccu.gov.ua/storinka-knygy/34-verhovenstvo-prava (дата звернення: 15.03.2025).
58. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19 (дата звернення: 15.03.2025)
59. Ткаченко М. Н., Горова Т. М., Ільєнко Н. О. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність : навч.-метод. посіб. Київ: Алерта, 2004. 544 с.
60. Шевердін М. М. Становлення податкової системи України в перші роки незалежності. Юридичний науковий електронний журнал. 2017. № 2. С. 17–19. URL: http://lsej.org.ua/2_2017/5.pdf (дата звернення: 15.09.2024).
61. Лазур С. П. Етапи розвитку податкової системи України: завдання для подальшого функціонування. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. 2016. № 1 (47), Т. 2. С. 89–94.
62. Волощук М. Г., Матьола І. І., Карабін Т. О., Білаш О. В. Становлення та розвиток податкової системи України: монографія. Ужгород : Вид.-во Олександри Гаркуші, 2021. 172 с.
63. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей

у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20 (дата звернення: 15.03.2021)

64. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам: Закон України від 03.06.2021 р. № 1525-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text (дата звернення: 15.03.2025)
65. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні. Закон України від 04.12.2024 № 4113-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4113-20#Text (дата звернення: 15.03.2025)
66. Бондаренко О.М. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади: дис… доктора юридичних наук: 12.00.07. Дніпро. 2020. 449 с.
67. Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: дис… доктора юрид. наук: 12.00.07. Львів, 2019. 522 с.
68. Куньч З. Й. Універсальний словник української мови. Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2007. 848 с.
69. Новий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. : Радченко І. О., Орлова О. М. Київ : ПП Голяка В. М., 2010. 768 с.
70. Вербовець В. В., Субот О. А., Христюк Т. А. Соціологія: навчальний посібник. Київ: КОНДОР, 2009. 550 с.
71. Ковбасюк Ю. В., Трощинський В. П., Сумарін Ю. П. Енциклопедичний словник з державного управління. Київ: НАДУ, 2010. 820 с.
72. Скакун О. Ф. Теорія права і держави: підручник. 4–те вид. Київ : Алерта, 2016. 528 с.
73. Кравчук М. В. Теорія держави і права. Проблеми теорії держави і права: навчальний посібник. 3-тє вид. Тернопіль: Карт-Бланш, 2002. 247 с.

74. Зайчук О. В., Оніщенко Н. М. Теорія права і держави: підручник. Юрінком Інтер: 2016. 400 с.
75. Попович Т. П. Поняття обов'язку як елементу правового статусу особи. Аналітичне-порівняльне правознавство. 2023. №6. С. 714–718.
76. Гусарєв С. Д. Теоретичні аспекти забезпечення правового статусу особистості в Україні. Науковий вісник Дніпропетровського юридичного інституту МВС України. 2000. №1. С. 38–42
77. Юридична енциклопедія : В 6 т. Редкол : Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. К. : Укр. енцикл., 1998. Т. 6 . 1999. 744 с.
78. Цвік М. В., Петришин О. В., Авраменко Л. В. та ін. Загальна теорія держави і права: підручник. Харків: Право, 2009. 584 с.
79. Кириченко В. М., Куракін О. М. Теорія держави і права: модульний курс: навч. посібник. Київ: ЦУЛ, 2010, 264 с.
80. Петришин О. В., Погребняк С. П., Смородинський В. С. та ін. Теорія держави і права : підручник. Харків : Право, 2015. 368 с.
81. Колодій А. М., Олійник А. Ю. Права, свободи та обов'язки людини і громадянина в Україні: підручник. Київ: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 352 с.
82. Золотарьова Я. С. Адміністративні посади та їх правовий статус у судовій системі України. Юридична наука. 2015. №10. С. 46-51.
83. Макарчук В. В. Поняття «правовий статус особи» в теоретично-правовій літературі. Право. №3, 2015. С. 18-22.
84. Заверуха О. Б. Складники правового статусу платників податків у контексті забезпечення реалізації їхніх законних інтересів. *Правова позиція*. № 2 (39), 2023. С. 15–19.
85. Ромашов Р. А. Деякі проблемні аспекти розуміння правосуб'єктності індивідуальної та колективної особи. *Правовий статус та правосуб'єктність особи: теорія, історія, компаративістика : матер. VIII Міжнар. наук.-теор. конф. 14-15 грудня 2007 р.* : У 2-х ч. Ч. 1, 2007. 123 с.

86. Серебрянський Д. М., Ющенко Ю. В. Європейський досвід запровадження та функціонування системи екологічного оподаткування: уроки для України. *Вісник податкової служби України.* 2009. № 41. С. 41-45.
87. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів. Київ : «ЕксОб», 2003. 280 с.
88. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: автореф. дис. … канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2002. 18 с.
89. Судова практика Вищого адміністративного суду України. Податкові спори : офіц. вид. Вищ. адм. суд України ; за заг. ред. І. Х. Темкіжева. Київ : Ін Юре, 2013. 400 с.
90. Кучерявенко М. П. Податкове право : підручник. Харків : Право, 2013. 536 с.
91. Литвин О. Деякі особливості адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин. Вісник Національного університету «Львівська політехніка», серія «Юридичні науки». 2017. № 861. С. 284-290.
92. Берназюк Я. О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2004. 215 с.
93. Мамалуй О. О. Платник податків як учасник податкових відносин. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. 2020. № 1. С. 69–73.
94. Сліденко А. В. Місце законного інтересу в правовому статусі платників податків. Право та інноваційне суспільство. 2017. № 2 (9). С. 67–73.
95. Кучерявенко М. П. Податковий обов'язок: зміст, структура, засоби забезпечення. Вісник Академії правових наук України. 2001. № 3(26). С. 122–134.
96. Дмитренко Е. С. Особливості співвідношення публічного і приватного інтересу у фінансовому праві. *Науковий часопис Національної академії прокуратури України (Електронне фахове видання).* 2016. № 2 (ч. 1). С. 89–95. URL: http://www.chasopysnapu.gp.gov.ua/chasopys/ua/pdf/10-2016/01/dmitrenko.pdf (дата звернення: 10.10.2024).
97. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : дис. .... канд.. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2001. 184 с.

98. Оніщик Ю. В. Правовий статус організації – платника податку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2008. 21 с.

99. Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація: автореф. дис. … канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2017. 22 с.

100. Баїк О. І. Про дефініцію «правовий статус платника податків». East European Scientific Journal. Wschodnioeuropejskie Czasopismo Naukowe. 2017. № 2 (18). Część 1. S. 113–119.

101. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 р. № 2657-XII. Відомості Верховної Ради України. 1992. № 48. Ст. 650.

102. Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13.01.2011 р. № 2939-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 32. Ст. 314.

103. Бабін І. І. Правове регулювання податкової таємниці за законодавством України. *Науковий вісник Чернівецького університету.* 2012. Вип. 618. С. 98–101.

104. Баїк О. І. Суб'єкти регулювання правовідносин у сфері податкової інформації. ІТ право: проблеми розвитку в Україні: збірник матеріалів наук.-практ. конф. (Львів, 18 лист. 2016 р.). Львів : НУ «Львівська політехніка», 2016. С. 18–23.

105. Великий тлумачний словник сучасної української мови / кер. вид. проекту П. М. Мовчан, В. В. Німчук, В. Й. Клічак. Київ : Видавництво «Дніпро», 2009. 1332 с.

106. Брусакова О. В. Адміністративно-правовий статус авіаційного персоналу в Україні. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ.* 2020. № 1. С. 82–87

107. Чепис О. І. Охоронюваний законом інтерес в цивільному праві: поняття та структура. *Порівняльно-аналітичне право.* 2013. №. 1. С. 129–133

108. Сліденко А. В. Місце законного інтересу в правовому статусі платників податків. Право та інноваційне суспільство : електрон. наук. вид. 2017. № 2 (9). URL: http://apir.org.ua/wp-content/uploads/2017/12/Slidenko9.pdf

109. Самбор М. Інтерес у праві: поняття, сутність, структура. Право України. 2006. № 1. С. 116–120.

110. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 50 народних депутатів України щодо офіційного тлумачення окремих положень частини першої статті 4 Цивільного процесуального кодексу України (справа про охоронюваний законом інтерес) від 01.12.2004 р. № 18-рп/2004. Офіційний вісник України. 2004. № 50. Ст. 3288.

111. Личенко І. О. Захист законних інтересів громадян у сфері власності: адміністративно-правове дослідження: монографія. Львів : ЛьвДУВС, 2014. 416 с.

112. Греца Я. В., Бисага Ю. М. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Ужгород : Ліра, 2007. 208 с.

113. Декларація прав людини і громадянина 26 серпня 1789 р. URL: https://surli.cc/mqdwmd (дата звернення: 15.03.2025)

114. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод 1950 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/995_004. (дата звернення: 15.03.2025)

115. Попович Т. П. Поняття обов'язку як елементу правового статусу особи. *Аналітично-порівняльне правознавство.* 2023. №1. С.714-718

116. Олендер І. Я. Правове регулювання виконання податкового обов'язку в режимі усунення подвійного оподаткування: дис… доктора юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2020. 436 с.

117. Онищук Н. Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2010. 19 с.

118. Дмитрик О. О. Елементи змісту податкового правовідношення. *Науковий вісник Чернівецького університету : зб. наук. пр.* Вип. 121. Чернівці : Рута, 2001.С. 100–102

119. Храбров А. О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2004. 189 с.

120. Роздайбіда А. А. Забезпечення балансу інтересів при вирішенні податкових спорів : дис… канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2015. 198 с.

121. Кобильнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні : дис. … канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2002. 208 с.

122. Податковий кодекс України: науково-практичний коментар : у 3 ч. / М. П. Кучерявенко, І. Л. Самсін, І. Х. Темкіжев та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева. Харків : Право, 2012. Ч. 1. 810 с.

123. Підприємства, які у 2025 році потраплять до переліку великих платників, повинні подати форму № 1-ОПП. URL: Головбух. https://surl.li/njuihv (дата звернення: 10.04.2025).

124. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів. Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1588 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11#Text (дата звернення: 10.04.2025).

125. Єсімов С. С. Особливості та зміст податкових правовідносин в умовах цифровізації. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія ПРАВО.* Випуск 81: частина 2, 2024. С. 127–134

126. Про затвердження Національної економічної стратегії на період до 2030 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179. URL: https://zakon.rada. gov.ua/laws/ show/179-2021-%D0%BF#n25 (дата звернення: 10.04.2025).

127. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/851-15. (дата звернення: 10.04.2025).

128. Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги: Закон України від 05.10.2017 р. № 2155-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua /laws/card/2155-19 (дата звернення: 10.04.2025).

129. Косторной С. В., Демченко І. В. Електронний кабінет платника податків. Збірник наукових праць ТДАТУ імені Дмитра Моторного. 2021. № 1 (43). С. 53–58.

130. Кваліфікаційний (адвокатський) іспит : навч. посіб. для осіб, які виявили бажання стати адвокатом : у 17 кн. / за наук. ред. О. Д. Святоцького та ін. Київ : Ін Юре, 2017. Кн. 14: Бюджетне, податкове та митне законодавство / Д. О. Гетманцев, В. Л. Форсюк, М. В. Нечай та ін. 144 с.

131. Орлюк О. П., Воронова Л. К., Заверуха І. Б. та ін. Фінансова енциклопедія. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 472 с.

132. Коломоєць Т. О., Глухий О. Г. Оціночні поняття у податковому праві України: доктринальний, нормативний та правозастосовний аспекти : монографія. Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2013. 224 с.

133. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: дис… доктора філософії: 081 Право, Харків, 2024. 224 с.

134. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: поняття й ознаки. *Право і суспільство*. 2023. № 5. С. 376–384.

135. Монаєнко А. О. Поняття фінансово-процесуального примусу в сучасній фінансово-правовій науці. *Право України*. 2010. № 12. С. 168–175.

136. Николина К. В. Належна юридична процедура: теоретичні аспекти визначення. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Юридичні науки. 2012. Вип. 94. С. 44–46.

137. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа та класифікація : монографія. Київ : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. 460 с.

138. Лата Н. Правові особливості оскарження рішень податкових органів України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2015. № 4. С. 166–168.

139. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія: у 3 т. за ред. Т. І. Єфименко, А. І. Мярковського; ДННУ «Акад. фін. управління». Вид. 2-ге, переробл. й допов. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. Т. 3. 2013. 672 с.

140. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-Х. Відомості Верховної Ради України. 1984. Додаток до № 51. Ст. 1122

141. Баїк О. І. Про різновиди відповідальності за порушення податкового законодавства України. *Актуальні проблеми державно-правового розвитку*

України в контексті інтеграційних процесів: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 10-річчю Інституту управління та права ЗНТУ (Запоріжжя, 20 трав. 2017 р.) : в 2 т. редкол. : С. К. Бостан, Р. М. Максакова, Т. Є. Леоненко. Запоріжжя : «Просвіта», 2017. Т. 1. С. 279–282.

142. Кононець В. Особливості адміністративної відповідальності за порушення норм податкового законодавства. *Науковий вісник ДДУВС*. 2024. Спеціальний випуск № 1. С. 52–58

143. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III. Відомості Верховної Ради України. 2001. № 25–26. Ст. 131.

144. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-VIII. Відомості Верховної Ради УРСР. 1971. Додаток до № 50.

145. Фінансове право : навч. посіб. для студ. юрид. вузів та факульт. Київ : Вентурі, 1998. 384 с.

146. Калєніченко Л. І. Юридична відповідальність: поняття, ознаки. *Держава та регіони. Серія: Право.* 2020. № 1 (67), т. 1. С. 12–17.

147. Берназюк Я. О. Преюдиційність судового рішення в адміністративному судочинстві: між принципами правової визначеності та обов'язковості з'ясування всіх обставин справи. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_prezent/Prezent_Pre udic_2022_11_24.pdf. (дата звернення: 20.04.2025).

148. Кучерявенко М. П. Природа податку як конструкції зустрічного узгодження обов'язків (на прикладі підприємств критичної інфраструктури). Право України. 2021. № 4. С. 167-181.

149. Стріяшко Г. М., Терепа С. В. Податкова відповідальність та вина як категорії податкового права. Ірпінський юридичний часопис. 2021. Вип. 3 (7). С. 132–138.

150. Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України від 24.02.2022 р. №64/2022. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#n2 (дата звернення: 20.04.2025).

151. Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні: Закон України від 24.02.2022 р. № 2102-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text (дата звернення: 20.04.2025).

152. Про правовий режим воєнного стану : Закон України від 12.05.2015 р. № 389-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#n48P (дата звернення: 20.04.2025).

153. Місячний звіт про виконання Державного бюджету України за січень-грудень 2021 р. URL: https://data.gov.ua/dataset/zvit_kazn (дата звернення: 20.04.2025).

154. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 03.03.2022 № 2118-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text (дата звернення: 20.04.2025).

155. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text (дата звернення: 20.04.2025).

156. Дмитрик О. О., Казмірук К. О. Деякі особливості оподаткування суб'єктів господарювання в умовах воєнного стану. *Право та інновації*. 2022. № 4 (40). С. 115-120.

157. Циганок Ю. В. Особливості правового статусу платника податків - юридичної особи в умовах правового режиму воєнного стану в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права.* 2022. №1. С. 135–140

158. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-IX#Text(дата звернення: 20.04.2025).

159. Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту

69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України : Наказ Міністерства фінансів України від 29.07.2022 р. № 225. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0967-22#Text (дата звернення: 20.04.2025).

160. Меморандум між Урядом України та Міжнародним Валютним фондом про економічну та фінансову політику від 08.12.2022 р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Loi_PMB(1).pdf (дата звернення: 20.04.2025).

161. Закон України 3453: Скасовано мораторій на проведення податкових перевірок. URL: https://kyivobl.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/735543.html (дата звернення: 20.04.2025).

162. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок. Закон України від 09.11.2023 № 3453 -IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3453-20#Text (дата звернення: 20.04.2025).

163. Греца В. Я. Модифікація податкової системи в умовах воєнного стану. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. 2023. Вип. 78. Ч. 2. С. 25–31.

164. Коробцова Д. В. Правове забезпечення фінансової безпеки держави в умовах воєнного стану. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство».* 2022. № 2. С. 141–146.

165. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства. Закон України від 18.06.2024 № 3813-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3813-20#Text (дата звернення: 20.04.2025).

166. Запровадження Переліку платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства. Інформаційний лист №7, 2024. URL: https://surl.li/mdfzpe (дата звернення: 20.04.2025).

167. Циганок Ю. В. Еволюція правового статусу платника податків - юридичної особи в умовах правового режиму воєнного стану в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права.* 2022. №5. С. 129-135.

168. Литвиненко О. О., Пислиця А. В., Славкова А. А. Оподаткування великого бізнесу: досвід Австрії та Румунії. Фінанси України. 2023. №11. С. 69–85

169. What taxes are there in Austria? N26AG. 2023. January 3. URL: https://n26.com/eneu/blog/what-taxes-are-there-in-austria. (дата звернення: 21.04.2024).

170. Romania – Corporate – Taxes on corporate income. Worldwide Tax Summaries Online / PWC. 2023. URL: http://surl.li/ollof (дата звернення: 21.04.2024).

171. Lampl A., Sempelmann P. Trend TOP 500: Österreichs größte Unternehmen. trend. at. 2021. URL: https://www.trend.at/leaders/top-unternehmen-ranking. (дата звернення: 21.04.2024).

172. Top 10 – the most valuable Romanian companies 2021. Valahia. News. 2020. November 21. URL: https://valahia.news/top-10-most-valuable-romanian-companies/.(дата звернення: 21.04.2024).

173. Direcția Generală De Administrare A Marilor Contribuabili. Prezentare DGAMC / DGAMC. URL: http://surl.li/nwhwn. (дата звернення: 21.04.2024).

174. Finanzamt Österreich / Bundesministerium für Finanzen. URL: http://surl.li/ollvp (дата звернення: 21.04.2024).

175. Сущенко О. М., Пислиця А. В. Сервіс великих платників податків у Австрії. Ефективна економіка. 2015. № 10. URL: https://surl.li/vrofdw

176. Catalogul serviciilor livrate contribuabililor / ANAF. URL: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/Catalog_servicii_24052019.pdf.

177. Tiron-Tudor A., Oana I. R. Corporate social responsibility in romania. SpringerLink. URL: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-030-68386-3_14

178. Лещух І. В. Податковий контроль великих платників податків: іноземний досвід та вітчизняна практика. *Облік і фінанси*. 2014. № 1 (63). С. 82–88.

179. How to determine the company size category - ECHA. Homepage - ECHA. URL: http://surl.li/nwhvy (дата звернення: 21.04.2025).

180. HM Revenue and Customs Large Business. HMRC: Access mode: URL: https://surli.cc/risuaa (дата звернення: 11.04.2024).

181. Славкова А. А., Ватаманюк О. С. Критерії ідентифікації великих платників податків: зарубіжний досвід та українські реалії. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. Випуск 2 (22). С. 119-131

182. Baer K. Improving Large Taxpayers' Compliance: A Review of Country Experience // By a Staff Team Led by Katherine Baer. International Monetary Fund, 2002. 64 p.

183. Тімарцев О. Ю. Адміністрування великих платників податків: світовий досвід і Україна. *Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі Туган-Барановського. Сер. Економічні науки*. 2010. № 4. С. 307–314

184. Про затвердження Реєстру великих платників податків на 2022 рік. Наказ Державної податкової служби України від 24.09.2021 № 838. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0838912-21#Text (дата звернення: 21.04.2025).

185. Скільки податків було сплачено великими платниками за I квартал 2025 року? URL: https://surl.lu/xmbmul (дата звернення: 21.04.2025).

186. Державна податкова служба України. Територіальні органи. URL: https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura/teritorialni-organi/ (дата звернення: 21.04.2025).

187. Махиніч Ю. Напрямки сервісного обслуговування великих платників податків. *Актуальні проблеми правознавства*. Випуск 2. 2016. С. 61–65.

Додаток А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Knyazev V., Bortnyk N., Sirant M., Lukianova H., Striiashko G., Humeniuk O. State tax policy as an object of administrative and legal regulation. *Political Questions*, 2022. Vol. 40. No. 72. P. 38-47. URL: https://www.webofscience.com/wos/woscc/full-record/WOS:000793713700003 (Web of Science).

2. Гуменюк О. І. Процедура добровільної реалізації для великих платників податків: аналіз та практичні аспекти. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал.* 2024. №2 (15). С. 135-143. URL: https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegch0r/article/view/228.

3. Гуменюк О. І. Модернізація податкового адміністрування великих платників податків в умовах війни та цифровізації. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2025. № 1. С. 708-711. URL: http://lsej.org.ua/1_2025/169.pdf

4. Гуменюк О. І. Роль великих платників податків у формуванні бюджету в умовах війни. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2025. № 2. С. 486-488. URL: http://lsej.org.ua/2_2025/119.pdf

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Гуменюк О. І. Реінжиніринг правового статусу великих платників податків: новітні стандарти та зарубіжний досвід. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку:* матеріали X наук.-практ. конф., присв. наук. школі заслуженого юриста України, професора, д.ю.н. Віктора Тарасовича Білоуса (м. Ірпінь, 30 жовтня 2024 року). Ірпінь: Державний податковий університет, 2024. С. 94-97. URL: https://dpu.edu.ua/images/2024/Photo_dlya_novyn_2024/Kafedra%20finansovogo%20ta%20podatkovogo%20prava/12%20gruden%20Kafedra%20finansovogo%20ta%20podatkovogo%20prava/zbirnik%202024_%20fin%20bezpeka%20z%20dopovn.pdf

Продовження Додатку А

6. Гуменюк О. І. Проблемні аспекти правового регулювання статусу великих платників податків. *Право в епоху глобальних загроз: війна, екологічні катастрофи та транснаціональна злочинність як виклики для національних правових систем:* Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 25 квітня 2025 р.) / ред. кол. : О. В. Кузьменко, В. Г. Чорна. Київ : Видавничий центр «Кафедра», 2025. С. 215-217.

7. Гуменюк О. І. Гармонізація українського законодавства щодо великих платників податків з європейськими стандартами: проблеми і перспективи. *Innovative Solutions in Science: Balancing Theory and Practice:* Collection of Scientific Papers with the Proceedings of the 3rd International Scientific and Practical Conference (April 28-30, 2025. San Francisco, USA). European Open Science Space, 2025. С. 101-102. URL: *https://www.eoss-conf.com/wp-content/uploads/2025/04/San-Francisco_USA_28.04.25.pdf*