

УДК 336.225

Вагілевич А.А.

аспірант кафедри економічної теорії,
національної та прикладної економіки
Класичного приватного університету, м. Запоріжжя

КОНЦЕПЦІЯ ОБҐРУНТУВАННЯ ВИКОРИСТАННЯ ПОДАТКОВИХ МЕТОДІВ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ

В статті запропоновано концепцію обґрунтування використання податкових методів в системі державного регулювання національної економіки. Визначено структуру концепції, окремих структурних рівнів. встановлено взаємозв'язок між рівнями концепції. Досліджено ризики використання податкових методів. Узагальнено недоліки розвитку та поширення електронного оподаткування на прикладі реєстрації податкових накладних та формування плану-графіка перевірок. Доведено необхідність врахування та подальшого дослідження ризиків прийняття рішень в сфері оподаткування на основі використання інформаційних автоматизованих систем.

Ключові слова: концепція, податкові методи, податкові ризики, план-графік перевірок, податкова накладна.

Вагілевич А.А. КОНЦЕПЦИЯ ОБОСНОВАНИЯ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ МЕТОДОВ В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЦИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКИ

В статье предложена концепция обоснования использования налоговых методов в системе государственного регулирования национальной экономики. Определена структура концепции, отдельных структурных уровней. Установлена взаимосвязь между уровнями концепции. Исследованы риски использования налоговых методов. Осуществлен обзор недостатков развития и распространения электронного налогообложения на примере регистрации налоговых накладных и формирование плана-графика проверок. Доказана необходимость учета и дальнейшего исследования рисков принятия решений в сфере налогообложения на основе использования информационных автоматизированных систем.

Ключевые слова: концепция, налоговые методы, налоговые риски, план-график проверок, налоговая накладная.

Vagilevych A.A. THE CONCEPT OF GROUNDS FOR USING TAX METHODS IN THE STATE REGULATION OF THE NATIONAL ECONOMY

The article proposes the concept of substantiation of the use of tax methods in the system of state regulation of the national economy. The structure of the concept, separate structural levels is defined. The relationship between the levels of the concept is established. The risks of using tax methods have been investigated. The review of the shortcomings in the development and spread of electronic taxation was carried out on the example of registration of tax invoices and the formation of a schedule of inspections. The necessity of accounting and further research of risks of decision-making in the sphere of taxation based on the use of information automated systems is proved.

Keywords: concept, tax methods, tax risks, schedule of inspections, tax invoice.

Постановка завдання. Ефективне використання податкових методів в системі державного регулювання національної економіки відіграє вирішальну роль в процесі оподаткування на всіх рівнях формування податкового обов'язку. Складність використання існуючого методичного апарату полягає в тому, що прийняття управлінських рішень здійснюється в умовах визначеності та під дією впливу людського фактору (лобіювання інтересів окремих бізнес структур у владі, корупція тощо). Саме тому прийняття рішень щодо вибору податкових методів в конкретній соціально-економічній ситуації повинен здійснюватися на основі концептуальних положень, які відповідають загальному баченню принципового вирішення складних структурованих проблем мікро- та макrorівнів.

Питаннями методичного забезпечення процесів оподаткування займалися наступні провідні вчені: В. Андрущенко, В. Вишневський, О. Десятнюк, Т. Єфименко, Ю. Іванов, С. Каламбет, Т. Калінеску, М. Кизим, Т. Клебанова, А. Крисоватий, Г. Кучерова, В. Мельник, В. Письменний, А. Поддєрьогін, О. Покатаєва, Л. Тарангул, О. Тімарцев, К. Швабій, С. Юрій та інші. Проте, незважаючи на наявність широкого спектру наукових доробок в означеному питанні, криза в Україні обумовила появу нових вимог до оподаткування та його ефективності.

Метою статті є розробка концепції обґрунтування використання податкових методів в системі державного регулювання національної економіки.

Виклад основного матеріалу дослідження. Структуру концептуальної моделі пропонуємо представити у вигляді кортежу параметрів:

$$\langle C, Z, P_e, S_e, V_e, t \rangle, \quad (1)$$

C – цілі використання податкових методів в системі державного регулювання національної економіки;

Z – завдання використання податкових методів в системі державного регулювання національної економіки;

P_e – послідовність етапів обґрунтування використання податкових методів в системі державного регулювання національної економіки;

S_e – структура окремого етапу;

V_e – взаємозв'язки між етапами;

t – період, за який досліджувану систему виокремлено із зовнішнього середовища і вона є цілісною.

Пропоновані концептуальні положення (рис. 1) базуються на принципах системного підходу, оскільки податкові методи є елементом податкової системи держави, а державне регулювання національної економіки взагалі виступає окремим системним комплексом. Таким чином, структурно-логічна інтерпретація предметної області дослідження може здійснюватися в контексті системної організації, а саме: в контексті ієрархічності та складності структури, розгалуженої мережі зв'язків внутрішніх та із зовні, оцінювання стану у різні періоди функціонування, в умовах невизначеності та ризику, динамічності розвитку тощо.

Отже, структурно концепція формується із трьох рівнів, які можна представити в контексті системного підходу та охарактеризувати наступним чином:

1) сутнісно-концептуальне бачення податкових методів;

2) аналітичний рівень використання податкових методів;

3) рівень прийняття управлінських рішень.

В свою чергу, структуру трьох основних етапів можна представити в контексті системного підходу та охарактеризувати наступним чином:

– перший етап: формується сутнісно-концептуальне бачення податкових методів в системі державного регулювання національної економіки:

$$\langle C, Z, PK, K, Com, P, t \rangle, \quad (2)$$

$C = \{c_i\}$ – множина цілей етапу обґрунтування сутнісно-концептуального бачення податкових методів;

$Z = \{z_j\}$, де $Z \subset C$ – множина завдань етапу обґрунтування сутнісно-концептуального бачення податкових методів;

$PK = \{pk_n\}$ – множина концепцій синтезу податкових методів;

$K = \{k_m\}$ – множина класифікацій податкових методів;

$Com = \{com_z\}$ – множина зв'язків між елементами підсистеми;

$P = \{p_i\}$ – множина понять та категорій, що визначають податкові методи.

На даному етапі передбачається обґрунтування понятійного та категоріального апарату щодо податкових методів, здійснення критичний аналізу концепцій синтезу податкових методів, досліджуються функціональні взаємозв'язки та класифікація з усіма можливими варіантами класифікаційних ознак.

Вхідної інформації даного етапу є сукупність існуючих наукових доробок щодо понятійно-категоріального апарату предметної області дослідження та нормативно-правове забезпечення, а вихідною – авторське бачення сутності поняття податково-

вих методів, їх функцій та можливість синтезу, їх класифікація за різними ознаками. Зазначене стає теоретичним підґрунтям дослідження податкових методів, на основі використання якого реалізується наступний етап.

– другий етап: аналітичний рівень використання податкових методів:

$$\langle E_m, CE_p, \Delta, t \rangle, \quad (3)$$

E_m – ефективність використання податкових методів;

$CE_p = \{ce_p^j\}$ – множина соціально-економічних показників;

Δ – зміни за показниками та рівнем ефективності.

Етап аналітичного рівня використання податкових методів передбачає дослідження та порівняння існуючих методик оцінювання ефективності податкових методів в контексті соціально-економічного розвитку та формування множини показників оцінювання стану та динаміки. Крім того, ефективність використання податкових методів визначається як інтегроване значення та множина значень за окремими сферами їх застосування: соціальною, економічною, екологічною, фіскальною.

Вихідною інформацією блоку є дані щодо перспективних та неперспективних податкових методів, що можуть бути використані в умовах нестабільного зовнішнього середовища та кризи розвитку системи. Отримані результати блоку буде покладено в основі прийняття управлінських рішень.

– третій етап: рівень прийняття управлінських рішень:

$$\langle SK^m, R^m, K^{pr}, t \rangle, \quad (4)$$

SK^m – скринінг податкових методів у період t ;

$R^m = \{r_k^m\}$ – множина ризиків використання податкових методів у період t ;

$K^{pr} = \{k_{pr}^i\}$ – множина критеріїв прийняття рішень щодо податкового реформування, актуальних на період t .

зовнішнє середовище

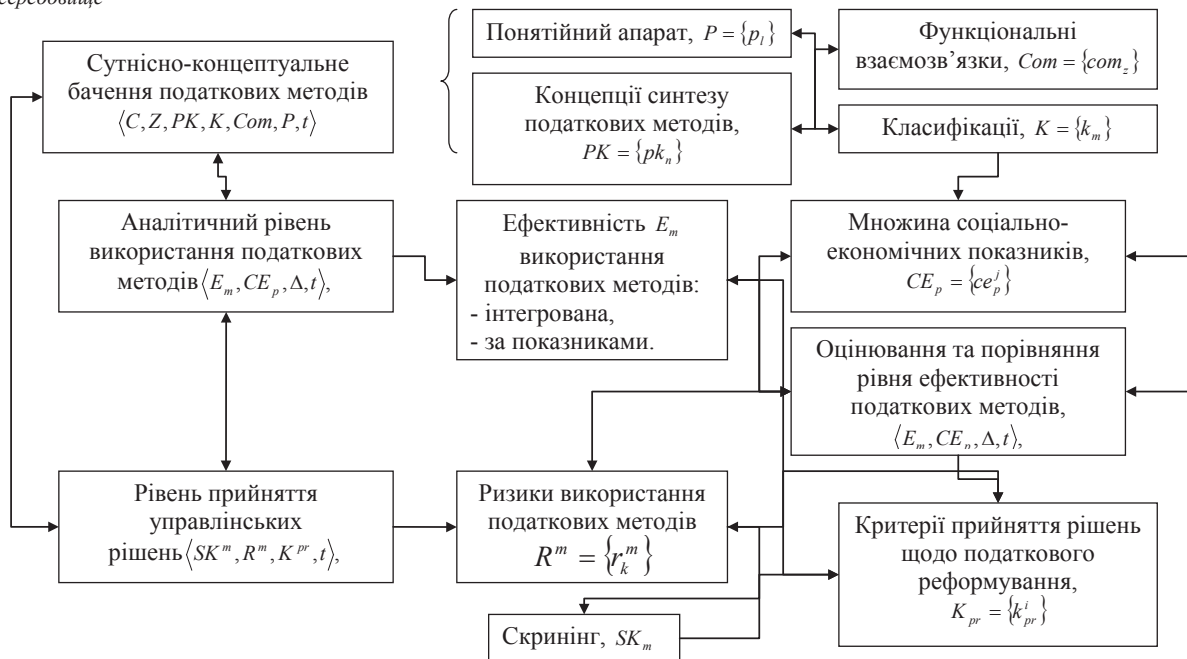


Рис. 1. Концепція обґрунтування використання податкових методів в системі державного регулювання національної економіки

Джерело: розробка автора

На рівні блоку прийняття управлінських рішень досліджуються ризики використання податкових методів, що визначаються як соціально-економічними причинно-наслідковими зв'язками, так і факторами методології їх побудови. Найменш визначеним аспектом в концепції залишається множина ризиків використання окремих податкових методів $\{r_k^m\}$. Зазначене пояснюється недосконалістю методології оцінювання їх рівня та наслідків для соціально-економічної системи.

При цьому, вагомим значенням залишає за собою невизначеність функціонування та розвитку соціально-економічної системи на всіх рівнях, від мікро до мезо-, що зумовлює формування сукупного ризику використання податкових методів. Крім того, дана категорія ризиків тісно пов'язана із податковими ризиками, характеристика та якість яких динамічно змінюється відповідно до змін правового поля та корекції поведінки суб'єктів оподаткування.

Сукупний ризик використання податкових методів формується з наступних джерел невизначеності. Як зазначено в роботі компанії McKinsey [1], невизначеність проявляється у чотирьох формах: невизначеність, що підлягає та не підлягає усуненню, остання, в свою чергу, поділяється на прогнозованість об'єкту високої точності, альтернативність об'єкту, межі альтернатив об'єкту, не прогнозова-

ність та непередбачуваність об'єкту [1]. Крім того, як відомо, чим триваліший період дослідження, тим вища міра невизначеності, а тому і ризику. Зважаючи на дану градацію, обґрунтування вибору податкових методів треба здійснювати ретельно та осмислено. Крім того, до сукупного ризику використання податкових методів додаються ризики притаманні системам, зокрема, податковій та соціально-економічній взагалі.

Крім того, використання інформаційних технологій з одного боку сприяє автоматизації адміністрування податків і зборів, здійснення контроль-перевірочних робіт, проте, обсяг інформації, що необхідно опрацювати інформаційній системі багатоаспектний та масивний, що пояснюється широким спектром діяльності суб'єктів господарювання, особливостями видів економічної діяльності та веденням обліку, людським фактором тощо. В результаті, існуючі підходи до визначення податкових ризиків не враховують даний аспект, що в умовах сьогодення формує значні операційні ризики суб'єктів господарювання.

Зазначене яскраво демонструють ситуації, що склалися із автоматичним відбором до плану-графіка перевірок платників податків за критеріями відповідно до [2]. Згідно даних Запорізької ОДПІ отримано наступні результати зведеної інформації щодо ризиків, з якими суб'єкти відібрані до перевірки за результатом доперевірочного аналізу у 2016 році, рис. 1,2.

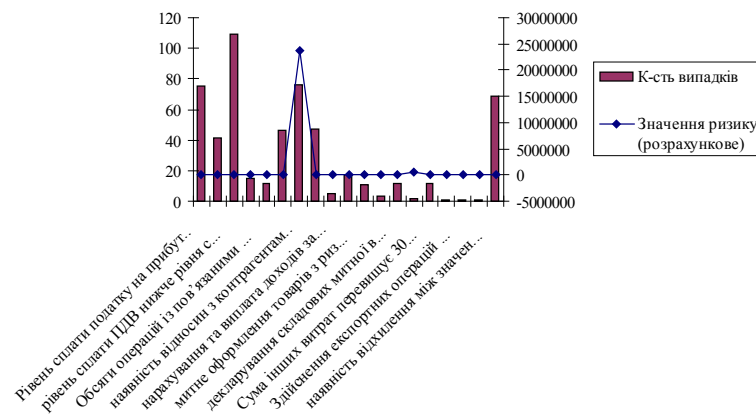


Рис. Інформація щодо ризиків, з якими суб'єкти відібрані до перевірки за результатом доперевірочного аналізу у 2016 році (перелік критеріїв за [2])

Джерело: узагальнено автором на основі даних Запорізької ОДПІ

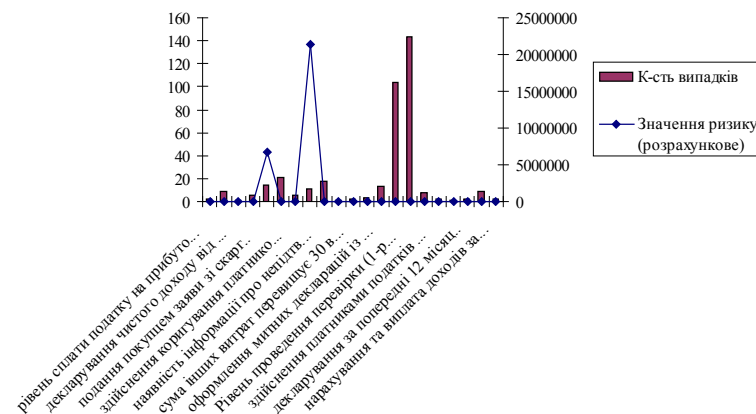


Рис. Інформація щодо ризиків, з якими суб'єкти відібрані до перевірки за результатом доперевірочного аналізу у 2016 році (перелік критеріїв за [2])

Джерело: узагальнено автором на основі даних Запорізької ОДПІ

Відповідно рис. 1 видно, що розрахункове значення ризику за встановленими критеріями не завжди корелює із кількістю випадків, крім критерію «наявність відносин з контрагентами, які знаходяться в розшуку, ліквідовані, збанкрутували, якщо сума операцій досягає понад 5 відсотків загального обсягу постачання», за яким рівень розрахункового ризику сягнув рівня 23843737, що відповідає 76 випадкам у 2016 році Запорізької області.

Значний рівень продемонстрували показники за критерієм «сума інших витрат перевищує 30 % суми скорегованих валових витрат» із кількістю 12 випадків, що визначають рівень ризик на рівні 535,5138, та за критерієм «наявність відхилення між значеннями основних показників фінансової та податкової звітності (понад 10 відс.)» із кількістю випадків 69 та рівнем відповідного ризику 16619,58.

За даними інших критеріїв, рис. 2, залежність показників кількості випадків та міри ризику теж слабо корельована, значні результати зафіксовано за критерієм «подання покупцем заяви зі скаргою на порушення платником ПДВ (постачальником товару) порядку реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та невиключення ним сум ПДВ до податкових зобов'язань» із частотою випадків 14 та рівнем ризику – 6778397, та «формування податкового кредиту у значних обсягах (понад 100 тис. грн.) за рахунок взаємовідносин з постачальниками, які зареєстровані суб'єктами спеціального режиму оподаткування (сільгоспвиробники) із незначною кількістю працюючих (менше 10 осіб), незначною площею сільськогосподарських угідь або земельно-водного фонду(менше 100 га)

у сумі понад 5 відсотків загального обсягу податкового кредиту» із частотою 11, а рівнем ризику – 21351267, за показником «відхилення між сумою доходу сільгоспвиробника, отриманого від реалізації сільгосппродукції власного виробництва, продуктів її переробки, від надання супутніх послуг та загальним обсягом постачання понад 30 відсотків» із 9 та рівнем ризику 819.

Проте, за аналітичними даними Запорізької ОДП фактичний та розрахунковий рівень ризику не співпадає, середнє значення відхилення фактичних показників від розрахункових сягає рівня -842 824,23. Максимальний рівень відхилення зафіксовано за критерієм «формування податкового кредиту у значних обсягах (понад 100 тис. грн.) за рахунок взаємовідносин з постачальниками, які зареєстровані суб'єктами спеціального режиму оподаткування (сільгоспвиробники) із незначною кількістю працюючих (менше 10 осіб), незначною площею сільськогосподарських угідь або земельно-водного фонду(менше 100 га) у сумі понад 5 відсотків загального обсягу податкового кредиту» із розрахунковим значення ризику на рівні 21 351 267,09, а фактичним – 3 621 689,86, що підтверджує недосконалість автоматизованого розподілу платників податків за критеріями податкової уваги.

Таким чином, ризик автоматизованого розподілу платників податків R_A за критеріями уваги визначається добутком ймовірності встановлення відповідності подій критеріям I_k та втрат V_k за ними бюджету: $R_A = I_k \times V_k$, або як Gap – податковий розрив, визначати як різницю між розрахунковим ризиком R_r та фактично R_f виявленим за результатами перевірки $Gap_A = R_r - R_f \rightarrow 0$.

Також, під час реєстрації податкових накладних, за рахунок відволікання обігових коштів на окремих рахунках, втрат часу на реєстрацію накладних та очікуванні їх статусу, усунення помилок тощо. Таким чином, кількість призупинених податкових накладних $k(p)$ до загальної кількості податкових накладних n буде визначати відносну частоту або статистичну ймовірність настання несприятливої події: $Ch(p) = k(p) / n$. Крім того, ситуація ускладнюється наявністю високої ймовірності відхилення податкової накладної. Зважаючи на щоденну потребу суб'єктів господарювання у реєстрації податкових накладних, їх кількість, затриманих у процесі реєстрації та відхилених взагалі, щоденно зростає, примножуючи їх сукупний підприємницький ризик.

Єдиним виходом з даної ситуації для суб'єктів господарювання є підтвердження законності та «звичайності» даної операції, після чого система буде пропускати податкові накладні за ними автоматично.

Таким чином, поки не сформується база знань щодо податкових накладних по «звичайним» операціям, певний час платники податків будуть мати труднощі в операційній діяльності.

На підставі зазначеного та за положеннями концепції приймати управлінські рішення пропонується на основі використання методології скринінгу, що дасть змогу попередньо оцінити доцільність подальшого реформування в сфері оподаткування у тому, чи іншому напрямі. Загалом, реалізація пропонує концептуальних положень дасть змогу приймати обґрунтовані соціально-економічним положенням, виважені та ефективні управлінські рішення щодо подальшого податкового реформування в Україні.

Висновки. В статті запропоновано концепцію обґрунтування використання податкових методів в системі державного регулювання національної економіки, що базується на основі системного підходу та структурно-логічних рівнів, що передбачають формування сутнісно-концептуального бачення податкових методів, аналітичні положення використання податкових методів та прийняття управлінських рішень. Досліджено особливості побудови кожного рівня концепції, в результаті чого запропоновано формувати сутнісно-концептуальне бачення податкових методів в системі державного регулювання національної економіки шляхом обґрунтування множин цілей та завдань, концепцій синтезу та класифікацій податкових методів, зв'язків між елементами підсистеми, понять та категорій, що визначають податкові методи. Аналітичний рівень передбачає оцінювання ефективності використання податкових методів, дослідження множини соціально-економічних показників та їх змін. На рівні прийняття управлінських рішень запропоновано використання методології скринінг податкових методів, визначення множини ризиків їх використання та критеріїв прийняття рішень щодо податкового реформування. Розглянуто особливості ризиків використання податкових методів, в результаті чого акцентовано увагу на зростанні ризиків прийняття рішень в сфері оподаткування на основі використання автоматизованих систем.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Courtney H.G. Strategy under uncertainty / Hugh G. Courtney, Jane Kirkland, S. Patrick Viguerie // The McKinsey Quarterly – 2000. – № 6 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.mckinsey.com/business-functions/strategy-and-corporate-finance/our-insights/strategy-under-uncertainty>
2. Наказ Міністерства фінансів України від 27.02.2017 № 294 із змінами «Про затвердження Змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0368-17>