

УДК 351.713

Борисенко Ольга Петрівна

завідувач кафедри публічного управління та митного адміністрування
Університету митної справи та фінансів,
доктор наук з державного управління, професор

МІНІМІЗАЦІЯ РИЗИКІВ ПОДАТКОВОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ: ДЕРЖАВНО-УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

Анотація. У статті розглянуто напрямки мінімізації ризиків податкової заборгованості через застосування таких управлінських заходів з боку фіскальних органів, як кластеризація, укладення меморандумів, посилення якості аудиту в ході проведення контрольних-перевірочних заходів.

Ключові слова: податкова заборгованість, державне управління, державне регулювання, кластер, меморандум, аудит.

Борисенко О.П. Минимизация рисков налоговой задолженности: государственно-управленческий аспект

Аннотация. В статье рассмотрены направления минимизации рисков налоговой задолженности через применение таких управленческих мер со стороны фискальных органов, как кластеризация, заключение меморандумов, повышение качества аудита в ходе проведения контрольно-проверочных мероприятий.

Ключевые слова: налоговая задолженность, государственное управление, государственное регулирование, кластер, меморандум, аудит.

Borysenko O.P. The minimize of risks of tax debts: public- administrative aspect

Annotatin. The article examines areas of risk minimization tax liabilities through the use of administrative measures by the fiscal authorities as clustering, concluding memoranda, enhance audit quality during the control and verification measures.

Keywords: tax debts, public administration, government regulation, cluster, memorandum, audit.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Забезпечення виконання завдань, що спрямовані на наповнення державного бюджету України коштами своєчасно та повним обсягом, удосконалення системи оподаткування та недопущення схем мінімізації податкових зобов'язань, запобігання порушень у сфері оподаткування, перебувають у полі зору органів Державної фіскальної служби України. Разом із пильним контролем за дотриманням норм податкового законодавства слід аналізувати чинники виникнення ризиків у процесі фінансово-господарської діяльності бізнес-

суб'єктів і впливати державними регуляторними заходами на мінімізацію ризиків податкової заборгованості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання податкової заборгованості порушувалися в ході наукової дискусії теоретиками й практиками. Так, окремим аспектам з'ясування сутності поняття «податковий борг», аналізу способів впливу на суб'єктів-платників з метою погашення боргу надавалася увага з боку О. Ємельянова, О. Волкова, О. Тимченко, Н. Прокопенко, О. Юр'єва. Проблеми виконання податкового зобов'язання та погашення податкового боргу розглядалися такими дослідниками, як Р. Браславський, М. Кучерявенко, А. Храбров, С. Шахов та інші. Питанням визначення «податкового боргу» присвятили свої роботи О. Бондар, О. Десятнюк, Т. Маршалок, О. Тимченко та багато інших.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. У статті буде зосереджено увагу на таких заходах державно-управлінського впливу, мінімізації заборгованості суб'єктів господарювання, як кластеризація, укладення меморандумів, посилення якості аудиту в ході проведення контрольно-перевірочних заходів.

Формування цілей статті. Метою статті є визначення державно-управлінських підходів до мінімізації ризиків податкової заборгованості.

Виклад основного матеріалу. Еволюційний досвід ринкових трансформацій доводить, що в економічній ситуації та поведінці суб'єктів господарювання не все відбувається відповідно до їх передбачуваних сценаріїв. Наявність елементів невизначеності та породжуваного цим ризику як у процесі ухвалення рішень, так і в наступних етапах їх реалізації, збільшується зі зростанням нестабільної політичної ситуації та втратою контролю за станом економічних процесів і явищ з боку держави. У таких умовах зростає вірогідність неконтрольованості фінансової ситуації підприємством і виникнення стану, коли підприємство свідомо чи несвідомо не виконує своїх податкових зобов'язань. Іншими словами, виникає

податкова заборгованість. Зауважимо, що, незважаючи на важливість зведення до мінімуму податкового боргу підприємств в умовах хронічного дефіциту державного бюджету, у нормативно-правових документах відсутнє визначення «податкової заборгованості». Водночас науковці визначають: «податкова заборгованість – це сумарний обсяг виявлених і підтверджених податкових недонадходжень, законодавчо встановлених податків і зборів, нарахованої пені й присуджених штрафних санкцій, щодо яких застосовується механізм врегулювання з метою її зниження». О. Юр'єва визначає «податкову заборгованість» як заборгованість (недоїмку) станом на 1 січня року за річними підсумками роботи з податків і зборів (обов'язкових платежів), що підлягають сплаті до державного бюджету, а також із сум фінансових санкцій, нарахованих за порушення податкового законодавства. Поняття «податковий борг» учений визначає як невиконання платником податків грошового зобов'язання (з урахуванням фінансової санкції за її наявності) перед державою в сумі та в терміни, що визначені законодавством, яке узгоджене ним самостійно або в порядку оскарження, а також пеня, що нарахована на суму такого грошового зобов'язання [7, с. 70]. Словник бюджетної термінології визначає податкову заборгованість як суму несплачених в установлені строки податків та обов'язкових платежів, а також нараховані на них суми пені, штрафів та інших фінансових санкцій [Там само].

За даними ДФС України [1; 2; 3], податковий борг за податковими зобов'язаннями платників податків до Зведеного бюджету України змінювався з 14,4 млрд. грн. 2013 року до 22,2 млрд. грн. 2016 року з піком у 47,0 млрд. грн. 2015 року, що становило 2,7 відсотка номінального ВВП країни. Проблеми фінансово-економічного стану підприємств вилилися у фінансово-економічну кризу України, що зумовлено зниженням рівня ВВП і збільшенням відсоткової частки податкового боргу за податковими зобов'язаннями платників податків до Зведеного бюджету України (рис 1.).



Рис. 1. Динаміка податкового боргу за податковими зобов'язаннями платників податків до Зведеного бюджету України у 2013-2014 роках, млрд. грн.

З метою мінімізації ризиків податкової заборгованості державним органам контролю слід ретельно аналізувати чинники впливу на формування боргу підприємств перед державою й завчасно розробляти прийнятні сценарії на основі кластерного підходу. Кластерний підхід не є новим у діяльності Державної фіскальної служби України. З метою ефективного супроводу консолідованих промислових груп до територіальних органів ДФС було доведено реєстр з 32 кластерних груп суб'єктів господарювання, за якими регулярно формувалися інформаційно-аналітичні матеріали щодо їх діяльності та надавалися пропозиції щодо змін у реєстрі. Здебільшого до кластерних груп входять великі платники податків, яких налічується понад 11 тис. підприємств [2]. Однак звертаємо увагу на те, що значно більшої уваги й підтримки потребують середні й малі підприємства – платники податків, які, не маючи запасу міцності, є надзвичайно фінансово вразливими і перебувають у зоні підвищеного ризику й потребують оперативного втручання державних регуляторів.

З погляду теорії систем, державне регулювання у сфері оподаткування суб'єктів господарювання різного рівня й галузевої приналежності слід віднести до класу динамічних, недостатньо структурованих систем великої складності, елементи яких перебувають у тісній, неперервній взаємодії між собою. Воно має яскраво виражену ієрархічну, багаторівневу структуру, за якої вищий рівень ієрархії інтегрує за певними правилами інформаційні потоки нижчих рівнів ієрархії та оперує інформаційними агрегатами. Тому модель державного управління у сфері оподаткування із застосуванням кластерного підходу пропонуємо в такому вигляді (рис. 2).



Рис. 2. Модель державного управління в сфері оподаткування із застосуванням кластерного підходу

Визначення цілей формування податкової політики та їх уточнення з метою її реалізації потребує визначення ключових показників, що відбиватимуть напрямки впливу держави засобами економічної політики. Критерії 1 рівня визначатимуть групи основних суб'єктів регулювання (наприклад, підприємства на конкретних товарних ринках), критерії 2 рівня визначатимуть механізми регулювання у сфері оподаткування залежно від стану товарного ринку, що забезпечуються інституційними елементами,

критерії 3 рівня – ресурси забезпечення критерію вищого рівня (правові, фінансові, інтеграційні, організаційні, інформаційні тощо) і т. ін. Оцінки за критеріями потребують розроблення кластерів, що представлятимуть сконцентровану в системі державного управління групу, до якої входять: стратегічний об'єкт регулювання (товарний ринок); визначальні об'єкти (основні підприємства-виробники та їх інфраструктура); державні інституції, у сферу повноважень яких входить державне регулювання за галузевою, регіональною, інтеграційною та іншою ознаками. Критерії та кластери мають урахувати напрямки й результати інноваційної та модернізаційної діяльності, причини та наслідки кризових явищ для суб'єкта господарювання, перспективи платоспроможності тощо. Для забезпечення платоспроможної трансформації в кожному з кластерів мають бути розроблені сценарії реалізації, у межах яких мають бути створені умови для стимулювання та спрямування діяльності всіх виконавців та учасників програми на реалізацію поставлених цілей [323]. Ефективні кластери, як правило, мають розвинені зв'язки зі схожими кластерами в інших національних і міжнародних структурах. Стимулювання вдосконалення державних і міжнародних зв'язків на основі кластеризації може стати важливим напрямком розвитку державної політики у сфері оподаткування з програмування трансформації національної економіки.

Наступним напрямком мінімізації ризиків податкової заборгованості має стати розвиток форм державно-приватного партнерства. З метою перевірки надійності ділових партнерів щодо сумлінності сплати податків до бюджету Державною фіскальною службою України було розроблено електронний податковий сервіс «Дізнайся більше про свого бізнес-партнера». Цей сервіс передбачає пошук інформації про наявність у платника податків податкового боргу в єдиній базі даних ДФС, що дозволяє пришвидшити терміни погашення заборгованості та демотивувати суб'єктів господарювання до його нагромадження [2].

Як регуляторний захід із налагодження ефективної взаємодії та взаєморозуміння між суб'єктами господарювання і державою визначається розвиток таких форм взаємодії, як меморандуми та протоколи про співпрацю ДФС України з вітчизняними підприємствами та їх об'єднаннями. Раніше такі форми співробітництва мали місце, коли учасники виробничих об'єднань та окремі суб'єкти економічної діяльності зобов'язувалися заявляти достовірну інформацію, погоджувалися надавати посадовим особам органів контролю можливість перевірки фінансових і банківських документів, пов'язаних зі здійсненням зовнішньоекономічних операцій. Натомість зазначені суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності отримували право на спрощення контрольних процедур. Уважаємо за доцільне відновити державно-приватне співробітництва на паритетних умовах.

Крім того, важливим аспектом державного управління у сфері оподаткування є посилення якості аудиту в ході проведення контрольних перевірок. За даними звітів ДФС України, діяльність відділів аудиту та контрольної роботи була зосереджена на найбільш ризикових суб'єктах господарювання за значного послаблення адміністративного тиску на сумлінних платників податків. Так, кількість перевірок, що були узгоджені, 2016 року була зменшена майже вдвічі порівняно з 2014 роком (табл. 1). Звітом про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2016 рік було підтверджено скорочення порівняно з 2015 роком зустрічних звірок – на 55 %, планових – на 5%, позапланових – на 24%. При цьому ефективність перевірок або фінансове навантаження з виконання податкового зобов'язання зросло порівняно з 2015 роком: за зустрічними звітками – на 64,5%, за плановими перевітками – на 77,5%, за позаплановими перевітками – на 61,3%. Ініціаторами проведення більшості позапланових перевірок були зокрема: самі платники податків з причини ліквідації/припинення юридичної особи

або зняття з обліку; слідчі судді, органи, що здійснюють ОРД, слідчі чи прокурори.

Таблиця 1

Основні показники контрольно-перевірочної роботи Департаменту аудиту
Державної фіскальної служби України за даними звіту «Аудит-1»

Роки	Кількість перевірок, результати яких узгоджено	Кількість планових перевірок	Кількість позапланових перевірок	Сума донарахованих грошових зобов'язань, яка підлягає погашенню, тис. грн.	у т.ч. за плановими перевірками, тис. грн.	у т.ч. за позаплановими перевірками, тис. грн.	Ефективність перевірок у середньому, тис. грн.	Ефективність планових перевірок, тис. грн.	Ефективність позапланових перевірок, тис. грн.
2014	33 613	5 104	28 509	7 963 822	3 521 970	4 441 852	236,927	690,04	155,805
2015	21 663	3 609	18 054	4 611 007	1 777 802	2 833 206	212,852	492,60	156,930
2016	18 485	3 620	14 865	6 103 433	2 300 904	3 802 529	330,183	635,60	255,804

Ефективною формою співробітництва ДФС України та суб'єктів господарювання є застосування режиму розстрочення. Завдяки створенню гнучкого графіка відтермінування погашення податкового боргу та посиленню контролю за дотриманням платниками податків умов розстрочень, наданих відповідно до статті 100 Податкового кодексу України, Державна фіскальна служба України запровадила механізм, що значно підвищує ефективність погашення податкового боргу й мінімізує ризики стійкої податкової заборгованості.

Аналізуючи дані табл. 1, зауважимо, що, незважаючи на вжиті заходи зі сприяння суб'єктам господарювання, суми, які підлягають перерахуванню до державного бюджету, зростають (рис. 3). Крім того, спостерігається низький рівень узгодження з платниками податків донарахованих сум. Так, 2016 року з донарахованих 28,4 млрд. грн. було узгоджено з платниками податків лише 6,3 млрд. грн. (тобто 22,1%). Це зумовлено широким застосуванням права

суб'єкта на оскарження ухвалених за результатами перевірки рішень в адміністративному порядку, розгляд скарг органами вищої інстанції, звернення з позовом до суду. Усе це вимагає більш якісного й обґрунтованого проведення контрольньо-перевірочних заходів та підвищення якості податкового аудиту, що унеможливить безпідставні твердження та бездоказові звинувачення з будь-якого боку, а також мінімізує ризики податкової заборгованості.

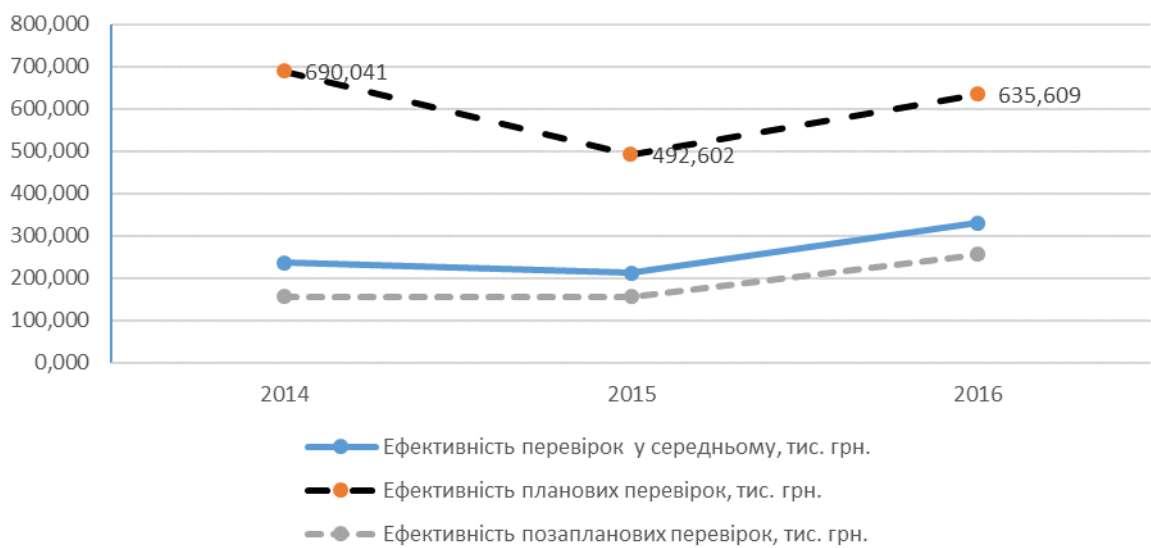


Рис. 3. Показники ефективності контрольньо-перевірочної роботи Департаменту аудиту ДФС України на основі даних «Звіту «Аудит-1» за 2014-2016 роки

Одним з ефективних методів протидії порушенням у сфері оподаткування є співпраця й обмін інформацією з компетентними органами правоохоронних структур в Україні та іноземних держав. Крім того, з метою створення комфортних умов для платників податків ДФС України запровадила модернізований електронний сервіс «Електронний кабінет платника податків».

Висновки з даного дослідження. Таким чином, мінімізація ризиків податкової заборгованості в Україні можлива через розвиток різних державно-управлінських механізмів, що побудовані на основі кластерного

підходу з акцентом не лише на бюджетоутворювальних суб'єктів господарювання, а й на підприємства малого та середнього бізнесу. Крім того, доцільним є розвиток форм державно-приватного партнерства через застосування таких управлінських заходів з боку фіскальних органів, як укладення меморандумів, підписання протоколів про співпрацю, застосування режиму розстрочення податкового боргу. Сучасна система державного управління у сфері оподаткування вимагає більш якісного й обґрунтованого проведення контрольних-перевірочних заходів та підвищення якості податкового аудиту, що унеможливить безпідставні твердження та бездоказові звинувачення з будь-якого боку, а також мінімізує ризики податкової заборгованості. Зазначені напрямки сприятимуть подоланню проблем податкового боргу й допоможуть зменшити негативний вплив на реалізацію податкової дисципліни.

Перспективи подальших розвідок. Подальші дослідження порушеної нами в статті проблеми вбачаються у вивченні ролі інформаційних технологій у підвищенні якості контрольної функції держави в сфері оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Динаміка податкового боргу/ Державна фіскальна служба України: офіційний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borg/>. – Назва з екрана.
2. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2016 рік / Державна фіскальна служба України: офіційний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf>. – Назва з екрана.
3. Звіт про досягнення Ключових показників ефективності Державної фіскальної служби України/ Державна фіскальна служба України: офіційний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/291179.html>. – Назва з екрана.
4. Саати Томас Л. Принятие решений при зависимостях и обратных связях: Аналитические сети / пер. с англ. ; науч. ред. А.В. Андрейчиков, О. Н. Андрейчикова. – М.: Издательство ЛКИ, 2008. – 360 с.
5. Словник бюджетної термінології [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://slovopedia.org.ua/d50/53407/362597.html>. – Назва з екрана.
6. Соколенко С. І. Кластерний підхід як технологія управління регіональним економічним розвитком [Електронний ресурс] // Кластерний підхід до управління та розвитку регіонів : VI міжнародна науково-практична конференція, м. Севастополь, 21–22

червня, 2012р. – Режим доступу : <http://ucluster.org/blog/2012/06/klasternijj-pidkhid-yak-tekhnologiya-upravlinnya-regionalnim-ekonomichnim-rozvitkom/> – Назва з екрана.

7. Юрьєва О. І. Податковий борг: аналіз поняття та вплив на суспільно-економічні відносини / О.І.Юрьєва // Аспекти публічного управління = Public administration aspects : зб. наук. пр. / редкол.: Квітка С.А. (голов.ред.) [та ін.]. – Д.: Вид-во Грані, 2016. – Вип. №3(29) березень. – С. 67-73.

Statement of the problem. Cryptocracy available when certain social group or population – the so-called elite – has a monopoly on power and therefore a carrier mystery power.

Urgency. Problems cryptocracy insufficiently explored in modern scientific literature on governance and not only. It sought, in fact, only a few scientists. However, it needs serious consideration because of its vitality in all societies in different historical times and in Ukraine in particular.

The purpose of the article – to reveal the origin and nature of cryptocracy (shadow government), showing its forms and identify features in different societies, bringing the need to overcome the manifestations of the shadow government in the Ukrainian society.

Our task was to study the expression cryptocracy (latent power) in the Ukrainian society.

Summary. Cryptocracy – a form of unconventional shadow of political power that belies their activities official government capacity. The second meaning cryptocracy - a shadow government as a phenomenon whereby the power actually belongs to a group of people that does not advertise its true role in society and manages secret. Another option - the rise to power of representatives of the police and specialized structures based on the primacy of force as a center and source of administrative and ideological power. Also cryptocracy is a popular part of the conspiracy theory. Conspiracy theories explain the many events taking place in the world, putting them into a coherent pattern. The earliest cryptocracy created without claim to power as commercial enterprises on the basis of trade secrets. Political power was the first to cryptocracy by product. So cryptocracy was not only self-sustaining, but also quite lucrative type of power.

Conclusions and outcomes. The essence of this formula is cryptocracy power: the power of the state does not belong to democratically elected governments. It is not a parliament nor the government, nor the highest official. Administered by the secret government. However, sovereign power of the state is clear and understandable, it is completely reduced to conscious behaviour – awareness of interdependence, delegation of authority, etc., and it is on this productive idealization reflective sovereignty based understanding of the modern state. Overcoming the above and other causes of cryptocracy and contribute to building our country as open civil society.