

Константин ШВАБИЙ
Дмитрий СЕРЕБРЯНСКИЙ
Надежда НОВИЦКАЯ

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ ПЕРЕЧНЯ НАЛОГОВ И СБОРОВ ДЛЯ ПОТЕНЦИАЛЬНЫХ ПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Разработаны методические подходы к определению перечня налогов и сборов, подлежащих уплате плательщиком налогов. Предложена методика, которая позволяет повысить эффективность процедур налогового администрирования и налогового контроля путем автоматизации этого процесса.

Важным направлением работы государственных налоговых органов (далее ГНС) является регистрация вновь созданных субъектов хозяйственной деятельности, их учет как потенциальных налогоплательщиков (плательщиков сборов). Условием эффективности этой работы является идентификация субъекта хозяйственной деятельности, для этого необходимым является полный и всеобъемлющий сбор о нем информации. Важной задачей для ГНС при этом является определение перечня налогов и сборов для их потенциальных плательщиков¹.

Однако в настоящее время тот массив информации, который предоставляется субъектами хозяйственной деятельности для постановки их на учет в органах ГНС, является недостаточным для реализации вы-

шеуказанной задачи. Такое положение дел на практике приводит к необходимости налогоплательщикам самостоятельно проводить исследование налогового законодательства для определения, когда у них возникнет обязанность по уплате конкретного налога или сбора, при каких именно обстоятельствах и по каким именно налогам и сборам.

Крупные налогоплательщики хорошо владеют налоговым законодательством, для них обычно редко возникает вышеописанная проблема. Другое дело – представители малого и среднего бизнеса, для которых консультативная помощь налоговых органов будет уместной и позволит устранить много проблем в сфере налогового планирования, а именно – сократит время на самостоятельное изучение налогового законодательства; ориентирует на какие именно законодательные нормы необходимо обратить пристальное внимание, чтобы в будущем не нарушать их.

Для представителей малого и среднего бизнеса определение перечня налогов и сборов потенциальными плательщиками, которыми они являются, обычно происхо-

¹ В соответствии с пунктом 1.1 Приказа Государственной налоговой администрации (далее ГНА) Украины "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації обліку платників податків в органах державної податкової служби та Порядку взаємодії органів державної податкової служби України при організації обліку платників податків" № 280 от 09.06.03 р. подразделения налогообложения юридических (физических) лиц должны определять, какие налоги и сборы должен платить конкретный плательщик и принимать решение относительно включения его в реестр налогоплательщиков по соответствующим видам налогов.

дит в результате общения с инспекторами в налоговой инспекции из подразделений налогообложения юридических или физических лиц, в зависимости от избранной организационно-правовой формы хозяйствования. Кроме того, такую информацию можно получить через отдел массово-разъяснительной работы в налоговой инспекции. Такая процедура отнимает много времени как у работников налоговых органов, так и налогоплательщиков.

В связи с этим, уместным будет привести следующие результаты исследований специалистов Мирового банка стран мира по созданию ими условий благоприятных для ведения бизнеса. Так, в общем рейтинге стран мира в 2010 г. Украина находится на 142 месте из 183 стран. Одной из причин такого низкого рейтинга является громоздкая структура и сложность процесса уплаты налогов. По этому показателю Украина находится на 181 месте. Ниже рейтинг только у Венесуэлы и Беларуси. Плательщикам налогов и сборов необходимо в год “выделить” 736 часов на взаимоотношения с налоговыми органами (учет, уплата налогов, др.). Для сравнения, больше времени налогоплательщики выделяют только в Бразилии – 2 600 часов, в Камеруне – 1 400 часов, в Боливии – 1 080 часов [1].

Выходом из этой проблемной ситуации является усовершенствование процесса регистрации и учета налогоплательщиков через разработку набора анкет для разных их видов, которые будут обязательны для заполнения при постановке на учет в органах ГНС.

Исходя из вышесказанного, целью данной статьи является разработка методических подходов к определению перечня налогов и сборов, для потенциальных их плательщиков, что позволит повысить эффективность процедур налогового администрирования в целом и налогового контроля

в частности, а также будет способствовать росту уровня добровольности уплаты налогов, основываясь на улучшении партнерских отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Исходя из целей исследования и проведенного анализа нормативной базы, мы классифицировали налогоплательщиков по критерию организационно-правовых форм хозяйствования и перечня уплачиваемых ими налогов и сборов. Данная классификация схематично изображена на рис. 1.

Отнесение налогоплательщиков особых организационно-правовых форм хозяйствования и лиц, которые осуществляют независимую профессиональную деятельность, к определенному виду не представляет сложностей, их вид определяется уже на этапе регистрации и постановки на учет в органах ГНС. Все необходимые данные относительно подобной классификации содержатся в регистрационных формах (форма № 10; форма № 1 [2]), которые подаются Государственному регистратору или заявлениях, которые подаются органам ГНС [3; 4; 5; 6]. Последующая идентификация (определение их вида) потенциальных налогоплательщиков физических лиц (предпринимателей) и юридических лиц возможна только после обработки заполненной ими анкеты.

Проведя исследование нормативно-правовых актов по вопросам налогообложения, была сформирована таблица, в которой содержатся для каждого налога все обстоятельства, с которым налоговое законодательство связывает необходимость его уплаты налогоплательщиком. На основании этого для каждого вида потенциального плательщика был составлен максимально возможный перечень налогов и сборов. Следует акцентировать внимание на том, что у потенциального налогоплательщика возникнет обязанность их

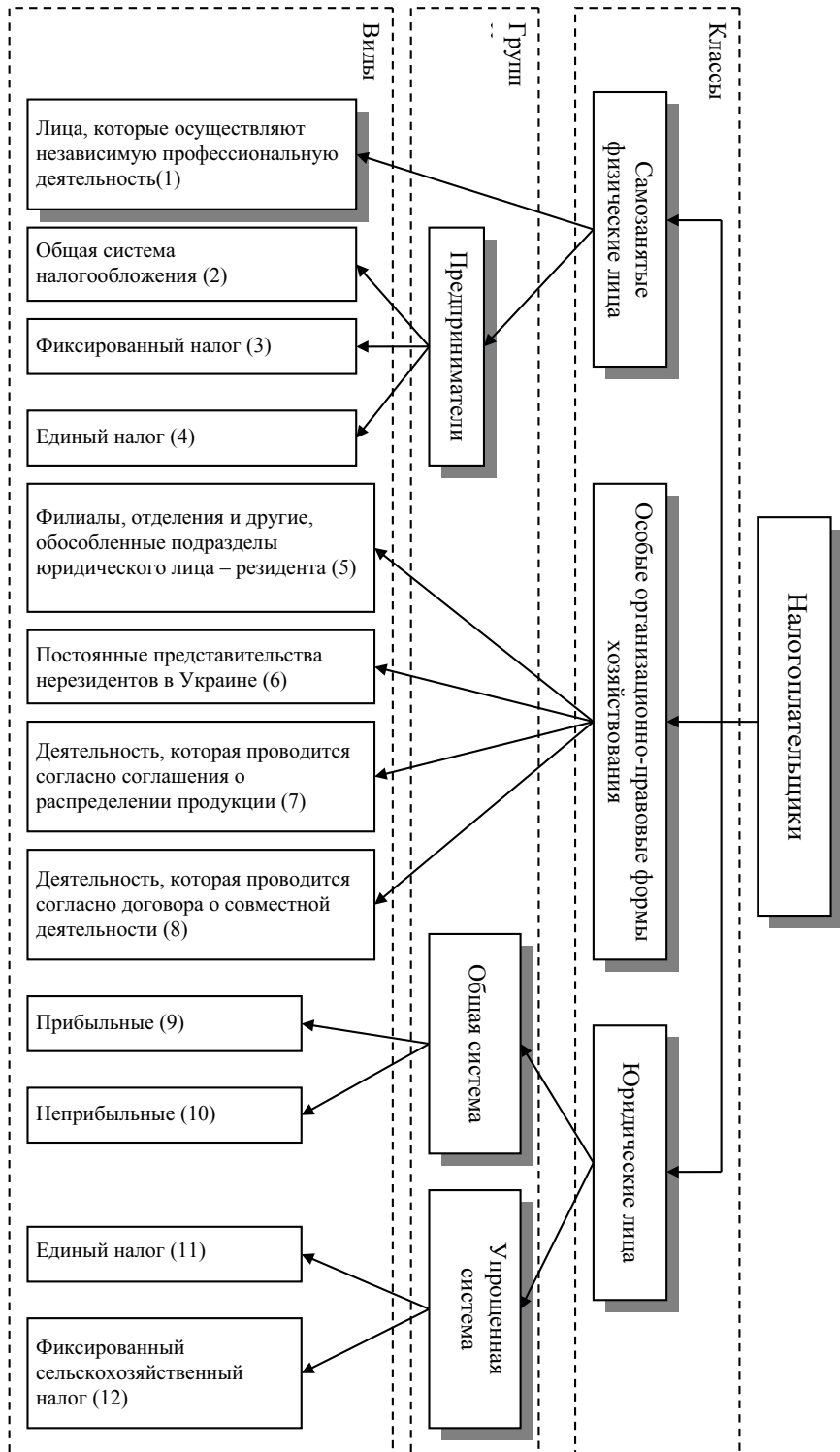


Рис. 1. Классификация потенциальных налогоплательщиков

уплаты только при условии возникновения объекта налогообложения. Ведь определенные виды, формы и способы ведения хозяйственной деятельности плательщиком налога налагают отпечаток на окончательное количество налогов и сборов, которые должны платиться плательщиком.

Для представления информации о перечне налогов и сборов в числовом виде, каждому налогу и сбору, которые удерживаются в Украине в соответствии с Законом Украины "О системе налогообложения" [7], было присвоено порядковый номер. После этого состояние налогоплательщика определенного вида можно описать в виде матрицы. Например, состояние плательщика налога – юридического лица, которое находится на общей системе налогообложения, может быть описано следующим образом:

$$ПП_i = \{1; 2; 3; 4; 0; 0; 0; 8; 9; 10; 11; 12; 13; 14; 15; 16; 17; 18; 19; 20; 21; 22; 23; 24; 25; 26; 27; 28\}, \quad (1)$$

где $ПП_i$ – налогоплательщик i -го вида;

a_j – элементы матрицы – порядковые номера, присвоенные налогам и сборам;

0 – соответствующий налог не платится.

После заполнения налогоплательщиком анкеты и обработки данной информации, возможным будет получить перечень налогов и сборов, которые плательщик должен платить исходя из информации, которую он указал. Это количество может быть меньше количества чисел в матрице, но не большей.

Учитывая подобную классификацию налогоплательщиков и общее количество налогов и сборов в соответствии с Законом Украины "О системе налогообложения", можно составить таблицу перестановок общего количества уплачиваемых плательщиками налогов и их количества по видам и группам плательщиков.

Количество перестановок p -элементов равняется произведению p первых чисел

натурального ряда, то есть: $Pr = p!$ Для выбранных из Закона Украины "О системе налогообложения" 28 (без тех налогов и сборов, которые уплачиваются нерегулярно, например, государственная пошлина) налогов и сборов количество перестановок равняется 28! Это невероятно большое число, натуральный логарифм которого равняется 67,88! Поэтому и была проведена классификация налогоплательщиков по классам, группам и видам, чтобы, основываясь на редукции, уменьшить количество налогов в перечне для каждого вида потенциального налогоплательщика, а также размещений и комбинаций налогов и сборов. Появляется необходимость определить, какое количество налогов из общего перечня платит каждый вид налогоплательщиков.

Следует отметить, что для каждого вида плательщиков будет действовать правило мажорантности перечня налогов и сборов, которое в аналитическом виде можно представить следующим образом:

$$0 < Qa \leq Qm \leq \max Q, \quad (2)$$

где Qa – количество налогов и сборов, которое платится автоматически налогоплательщиком;

Qm – количество налогов, которое платит данный вид плательщиков в среднем;

$\max Q$ – максимальное количество налогов, которое может платить потенциальный плательщик.

Основное количество налогоплательщиков по каждому виду будет платить обычно их среднее количество (Qm). Функция плотности распределения налогоплательщиков при этом признаке будет подобна в общем виде к виду функции распределения случайной величины, которая характеризуется нормальным законом распределения (закон Гаусса). Однако не исключено, что для определенных видов налогоплатель-

щиків буде відбуватися асиметрія розподілу. При цьому, враховуючи загальне прагнення плателювачів оптимізувати (мінімізувати) свої податкові зобов'язання, ця асиметрія буде мати односторонній характер.

На основі таблиці обставин, з якою податкове законодавство пов'язує необхідність сплати податку плателювачем, були сформульовані питання, які становлять основу анкети. Далі, на основі єдиної уніфікованої анкети, були розроблені анкети для кожного виду податку плателювачів. Зміст кожної анкети і перелік питань сформульовані в залежності від матриці податків і зборів для потенційного плателювача, тобто є максимальна кількість податків, які він може платити відповідно до діючого законодавства.

На питання розроблених нами анкет можливі тільки однозначні відповіді: «так», або «ні». Також в анкетах будуть «підказки» або короткі інформативні відповіді з посиланням на діюче законодавство стосовно обставин, з якими податкове законодавство пов'язує необхідність сплати даного податку.

Анкети, розроблені таким чином, що, з однієї сторони, містять мінімальну кількість питань, а з іншої, не менше ніж потрібно для визначення переліку податків і зборів для потенційного плателювача.

Результатом заповнення анкет буде документ, в якому зазначено, що виходячи з інформації, яку потенційний плателювач вказав, відповідаючи на питання анкети, про наявність майна (активів), він є:

1. Плателювачем визначеного переліку податків і зборів.

2. Після початку виконання запланованої діяльності буде вважатися:

– плателювачем визначеного податку і зборів;

– податковим агентом по сплаті податків і зборів.

3. Після отримання дозволів в відповідних органах державної влади і виконанні запланованої діяльності буде вважатися плателювачем визначеного переліку податків і зборів.

4. Після виконання запланованої діяльності, яку потенційний плателювач вказав відповідно до КВЕД, він стане податковим агентом по сплаті визначеного переліку податків і зборів.

5. По своєму добровільному рішення потенційний плателювач може зареєструватися в податкових органах плателювачем визначеного переліку податків і зборів.

6. При умові, якщо плателювач знаходиться на загальній системі оподаткування, йому буде запропоновано перейти з загальної системи оподаткування на спрощену, будуть наведені види спрощених систем оподаткування і перелік необхідних умов стосовно їх застосування.

Перелік буде мати суто рекомендаційний характер і не буде зобов'язувати плателювачів платити вказані податки і збори. Даний перелік буде тільки вказувати плателювачу, на які податки і збори слід звернути увагу і ознайомитися з порядком їх нарахування і сплати. Вони будуть сплачуватися виключно з'явленням об'єкта оподаткування, як зазначено во всіх нормативно-правових актах по питанням оподаткування.

Слід звернути увагу також на те, що до категорії потенційних плателю-

щиків податків і зборів можна віднести як знову створених суб'єктів господарської діяльності, так і тих, які не виконують своїх обов'язків по сплаті податків і зборів. Внаслідок цього, проблема визначення переліку видів податків і зборів для їх потенційних платіжників є двохсторонньою. З однієї сторони, необхідно визначати перелік податків при реєстрації знову створеного підприємства, з іншої, податкові органи повинні вести "податкову історію"² діючих суб'єктів господарювання. Крім цього, необхідний моніторинг змін у діяльності і активах підприємств. Для цього податковим органам необхідно отримувати інформацію про отримані ліцензії платіжником, відомості про правонаступництво, дані про банківські рахунки юридичної особи тощо. Одночасно методи отримання такої інформації повинні бути легітимними.

В зв'язку з цим, необхідно налагодити співпрацю податкових органів з іншими державними органами, зокрема органами статистики, ГАІ, пенсійним фондом, антимонопольним комітетом, земельним кадастром, БТІ, таможенними органами, фондом зайнятості, нотаріатом, банками, водоканалом тощо.

Слід зауважити, що з активізацією діяльності фондового ринку України, достатньо важливим є співпраця податкових органів з фондовим ринком, державною комісією цінних паперів і фондовому ринку. В цю структуру надходить інформація (звіти про фінансові результати), яка іноді відрізняється від податкової звітності.

² Сукупність даних про платіжників і пов'язаних з ними осіб (засновників, керівників, головних бухгалтерів тощо), яка утворюється з даних державних реєстрів, органів державної податкової служби, контролюючих і правоохоронних органів, включає ідентифікаційні, реєстраційні та інші дані про таких осіб, а також інформацію, пов'язану з виконанням податкових зобов'язань і порушеннями законодавства платіжниками і пов'язаними з ними особами.

В даний час регулярно надходить інформація тільки від небагатьох установ, з іншими – співпраця не налагоджена і спроби отримати інформацію є достатньо складними, наприклад – у банків.

Слід зауважити, що така "податкова історія" може слугувати основою для прогнозування майбутніх податкових платежів платіжника, визначення ступеня "податкової ризикуваності" конкретного суб'єкта.

Практика автономного, несистематичного збору інформації про платіжників різними органами перешкоджає здійсненню ефективного податкового контролю, проведенню інших заходів, пов'язаних з удосконаленням функціонування системи податкового оподаткування і підвищенням ефективності податкового адміністрування зокрема.

Для автоматичної обробки анкет було розроблено методика на основі методів матричної алгебри, яка в подальшому дозволить розробити комп'ютерну програму обробки. Її алгоритм наведено на наступному (рис. 2). Матриця-стовпчик, складена після перетворення в числову інформацію переліку податків і зборів згідно Закону України "Про систему оподаткування", має наступний вигляд:

$$S = \begin{pmatrix} 1 \\ 2 \\ \dots \\ 28 \end{pmatrix}. \quad (3)$$

Для віднесення платіжника до визначеного виду, нами були складені додаткові анкети для таких груп платіжників, як фізичні особи – підприємці і юридичні особи. Віднесення інших платіжників до визначеного виду не представляє складності як було сказано вище. Після заповнення анкети і обробки такої ін-

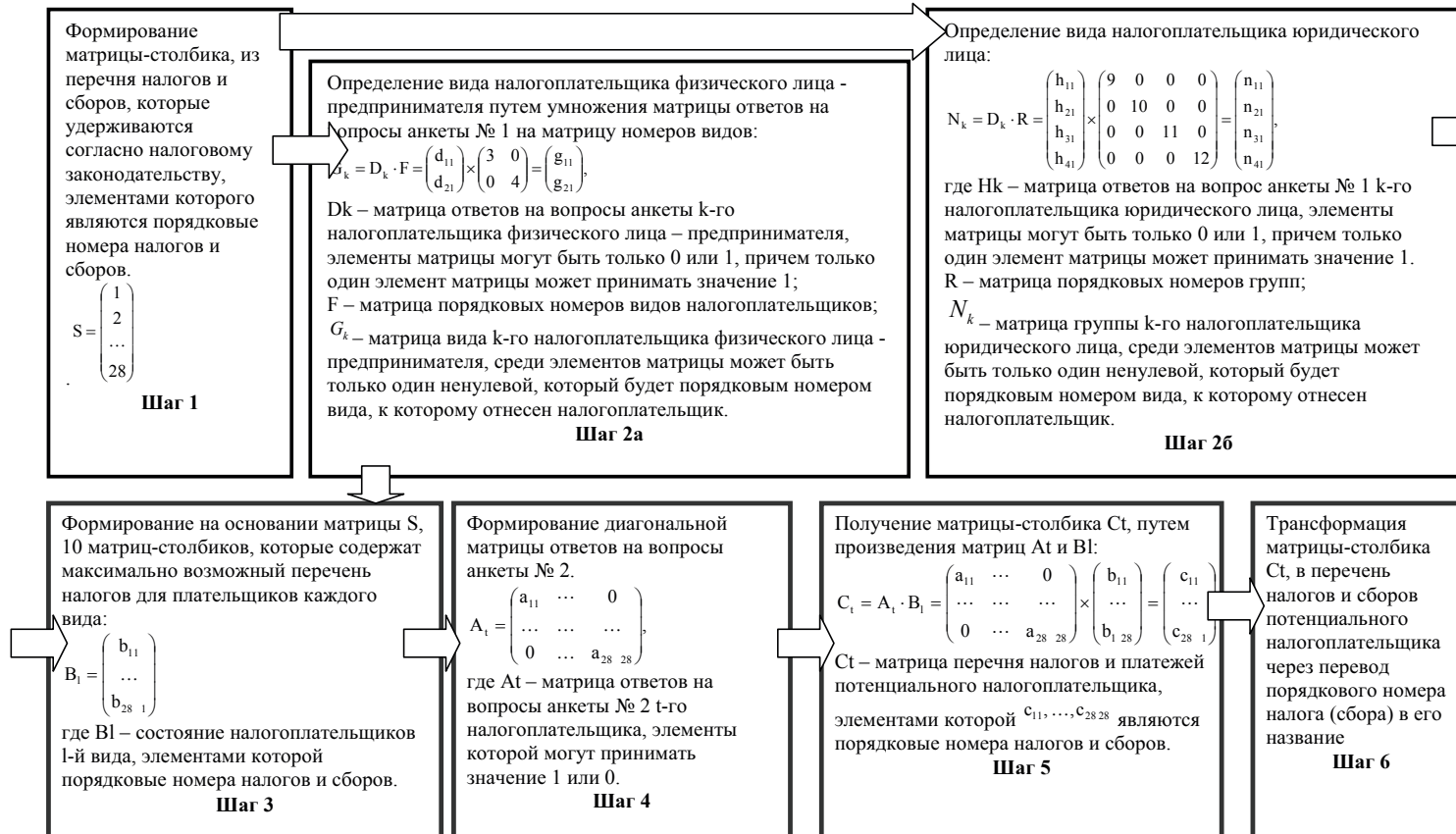


Рис. 2. Алгоритм автоматизированной обработки анкет налогоплательщиков

формації, можна получить номер вида, к которому относится вновь зарегистрированный плательщик налога (он указан на рис. 1 возле названия каждого вида).

Для отнесения физического лица-предпринимателя к определенному виду налогоплательщиков, необходимым является обработка анкеты, ответы на вопросы которой позволят получить матрицу-столбик следующего вида:

$$D_k = \begin{pmatrix} d_{11} \\ d_{21} \end{pmatrix}, \quad (4)$$

где D_k – матрица ответов на вопрос анкеты № 1 k -го налогоплательщика физического лица – предпринимателя;

d_{11} , d_{21} – элементы матрицы D_k , они могут быть только 0 или 1, причем только один элемент матрицы может принимать значение 1.

Следующим шагом является умножение матрицы D_k на матрицу порядковых номеров групп F , используя правило произведения матриц.

Матрица порядковых номеров групп является диагональной, размерностью 2×2 , ненулевыми элементами которой являются номера групп от 3 до 4.

Результатом будет матрица G_k :

$$G_k = D_k \cdot F = \begin{pmatrix} d_{11} \\ d_{21} \end{pmatrix} \times \begin{pmatrix} 3 & 0 \\ 0 & 4 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} g_{11} \\ g_{21} \end{pmatrix}, \quad (5)$$

где G_k – матрица группы k -го налогоплательщика физического лица – предпринимателя;

g_{11} , g_{21} – элементы матрицы G_k , причем только один из них ненулевой, который будет порядковым номером группы, к которой отнесен налогоплательщик.

Аналогичной будет и схема отнесения юридических лиц к определенному виду. Ответы на вопрос позволят получить матрицу-столбик следующего вида:

$$H_k = \begin{pmatrix} h_{11} \\ h_{21} \\ h_{31} \\ h_{41} \end{pmatrix}, \quad (6)$$

где H_k – матрица ответов на вопрос анкеты № 1 k -го налогоплательщика юридического лица;

h_{11} , h_{41} – элементы матрицы H_k , они могут быть только 0 или 1, причем только один элемент матрицы может принимать значение 1.

Следующим шагом является умножение матрицы H_k на матрицу порядковых номеров групп R , используя правило произведения матриц. Матрица R является диагональной, размерностью 4×4 , ненулевыми элементами которой будут номера групп от 9 до 12.

Результатом будет матрица N_k :

$$N_k = D_k \cdot R = \begin{pmatrix} h_{11} \\ h_{21} \\ h_{31} \\ h_{41} \end{pmatrix} \times \begin{pmatrix} 9 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 10 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 11 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 12 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} n_{11} \\ n_{21} \\ n_{31} \\ n_{41} \end{pmatrix}, \quad (7)$$

где N_k – матрица группы k -го налогоплательщика юридического лица;

n_{11} , ..., n_{41} – элементы матрицы N_k , причем только один из них ненулевой, который будет порядковым номером вида, к которому отнесен налогоплательщик.

Далее на основе матрицы S было составлено 10 матриц-столбиков, которые описывают состояние налогоплательщиков, в зависимости от вида, если определенный налог не платится в группе, то элемент l -й матрицы принимает нулевое значение (данные матрицы были сформированные на основе максимального количества налогов, которые потенциальный налогоплательщик может платить).

Состояние плательщика налога l -ї группы может быть описано с помощью следующей матрицы-столбика чисел:

$$B_l = \begin{pmatrix} b_{1l} \\ \dots \\ b_{28\ l} \end{pmatrix}, \quad (8)$$

где B_l – состояние налогоплательщиков l -ї группы;

$b_{1\ l}, \dots, b_{28\ l}$ – элементы матрицы B_l , которые являются порядковыми номерами налогов и сборов.

Из этого максимального перечня видов налогов и сборов для потенциального налогоплательщика выбирается такой перечень видов налогов и сборов (вектор чисел), которые плательщик должен платить де-факто. Количество ненулевых элементов в векторе может быть только меньше или равно, но не больше.

Обработывая информацию после заполнения вновь зарегистрированным плательщиком налога анкеты № 2 (ответами на вопрос которой могут быть только “да” или “нет”, ответам “да” присваивается значение 1, ответам “нет” – 0), получаем матрицу A_l размером 28×28 , диагональными элементами которой будут результаты ответов на вопросы регистрационной формы, если ответ позитивен – 1, если негативен – 0.

$$A_l = \begin{pmatrix} a_{11} & \dots & 0 \\ \dots & \dots & \dots \\ 0 & \dots & a_{28\ 28} \end{pmatrix}, \quad (9)$$

где A_l – матрица ответов на вопрос анкеты № 2 l -го налогоплательщика;

$a_{11}, \dots, a_{28\ 28}$ – элементы матрицы A_l , которые могут принимать значение 1 или 0.

Используя правило произведения матриц определим искомый результат через умножение матрицы B_l на матрицу A_l :

$$C_l = A_l \cdot B_l = \begin{pmatrix} a_{11} & \dots & 0 \\ \dots & \dots & \dots \\ 0 & \dots & a_{28\ 28} \end{pmatrix} \times \begin{pmatrix} b_{1l} \\ \dots \\ b_{l\ 28} \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} c_{1l} \\ \dots \\ c_{28\ l} \end{pmatrix}, \quad (10)$$

где C_l – матрица перечня налогов и сборов, подлежащих к уплате налогоплательщику, элементами которой $c_{1l}, \dots, c_{28\ l}$ являются порядковые номера налогов и сборов.

Получаем матрицу-столбик C_l , которую можно трансформировать в перечень налогов и сборов, подлежащих к уплате налогоплательщику через перевод порядкового номера налога или сбора в его название.

В результате проведенного исследования нами предложены новые для украинской практики методические подходы к определению перечня видов налогов и сборов для потенциального налогоплательщика. Разработанные анкеты и предложенная для их обработки методика (на основе матричной алгебры и нечисловой статистики) позволят налоговым органам определять такой перечень, тратя минимум ресурсов (трудовых, ресурсов времени), при этом повышая эффективность процедур налогового контроля и налогового администрирования. В совокупности такой результат будет способствовать росту уровня добровольности уплаты налогов на основе улучшения партнерских отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Принятие Налогового кодекса Украины изменило количество налогов, сборов, методику их начисления, максимальное их количество для видов налогоплательщиков, но изложенный в данной статье методический подход останется актуальным с некоторой корректировкой под новые законодательные нормы.

Литература

1. *Doing business in 2010 // International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. – Washington, 2010. – 231 p. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/>.*
2. Наказ Державного комітету України з питань регуляторної політики “Про затвердження форм реєстраційних карток та підприємництва” від 20 квітня 2007 року № 54 // *Офіційний вісник України. – 2007. – № 34. – Ст. 1370.*
3. Наказ ДПА України від 19 лютого 1998 року № 80 “Про затвердження Порядку обліку платників податків, зборів (обов’язкових платежів)” // *Офіційний вісник України. – 1998. – № 11. – Ст. 431.*
4. Наказ ДПА України “Про затвердження Положення про Реєстр неприбуткових організацій та установ” від 11 липня 1997 року № 232 // *Офіційний вісник України. – 1997. – № 32. – С. 94.*
5. Наказ Державної податкової адміністрації України від 12 серпня 1997 року № 293 “Про затвердження Положення про порядок реєстрації та обліку постійних представництв нерезидентів в Україні як платників податку на прибуток” // *Офіційний вісник України. – 1997. – № 34. – С. 181.*
6. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 27.06.1995 р. № 247/95-ВР // *Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 26. – С. 197.*
7. Про систему оподаткування: Закон України із відповідними змінами та доповненнями. – Режим доступу: Система інформаційно-правового забезпечення ЛІГА: ЗАКОН.