

УДК 336.225.3

Ватаманюк О.С.

*здобувач кафедри фінансів
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана***ДЕТЕРМІНАНТИ МАКСИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ
ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ****THE DETERMINANTS OF MAXIMIZATION
OF THE LARGE TAXPAYERS' PAYMENTS IN UKRAINE****АНОТАЦІЯ**

Стаття присвячена дослідженню проблематики наповнення Державного бюджету податками, що справляються з великих платників. У статті також розглядаються кількісні показники податкового обслуговування великих платників у спеціалізованих державних податкових інспекціях, а також вивчається вплив основних факторів максимізації їх податкових платежів до бюджету. На основі проведеного кореляційного аналізу та аналізу чутливості автором визначено ключові фактори впливу на обсяг податкових платежів великих платників.

Ключові слова: великі платники, податкові платежі, податкові надходження, Державний бюджет, обсяг реалізації, податкові пільги.

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена исследованию проблематики наполнения Государственного бюджета налогами, взимаемыми с крупнейших налогоплательщиков. В статье также рассматриваются количественные показатели налогового обслуживания крупнейших налогоплательщиков в специализированных государственных налоговых инспекциях, а также изучается влияние основных факторов максимизации их налоговых платежей в бюджет. На основе проведенного корреляционного анализа и анализа чувствительности автором определены ключевые факторы влияния на объем налоговых платежей крупнейших налогоплательщиков.

Ключевые слова: крупнейшие налогоплательщики, налоговые платежи, налоговые поступления, Государственный бюджет, объем продаж, налоговые льготы.

ANNOTATION

This article is devoted to the research of the problems of formation of the State budget revenues with the tax payments of the large taxpayers. The article also discusses quantitative indicators of tax servicing of the large taxpayers at specialized state tax inspectorates and the influence of the main factors of their tax payments maximization is studied. Basing on the correlation analysis and sensitivity analysis the author defines the key factors influencing on the amount of tax payments of the large taxpayers.

Keywords: large taxpayers, tax payments, tax revenues, State budget, sales volume, tax benefits.

Постановка проблеми. Реалізація основних принципів оподаткування та напрямів податкової політики априорі передбачають одержання конкретного результату, а саме – збалансування інтересів держави і населення. Виражається цей результат не в абстрактних поняттях, а через систему загальноприйнятих в економіці показників, у тому числі таких як кількість зареєстрованих платників податків, обсяг мобілізованих податкових надходжень до бюджету і навіть вартість ВВП. Оцінити ж, наскільки вдало підібрано інструментарій для досягнення поставленої мети, тобто охарактеризувати

співвідношення між вкладеними зусиллями та отриманим результатом, є можливим через показник ефективності.

Зокрема, оцінка ефективності податкового адміністрування великих платників (ВПП) може здійснюватися шляхом вивчення якісних параметрів їх податкового обслуговування у спеціалізованих державних податкових інспекціях (СДП), у тому числі крізь призму послуг, які надаються у процесі податкового супроводження цих підприємств. Водночас є цілком очевидним, що окрім якості сервісного обслуговування на обсяг сплачених податків великими платниками здійснюють вплив і кількісні фактори, змінюючи дію яких ми можемо досягнути максимізації податкових платежів, які справляються до державного бюджету з ВПП.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Незважаючи на значний внесок у визначення ролі великих платників у формуванні бюджетних доходів та у розвиток наукових підходів до вдосконалення їх податкового обслуговування, викладених здебільшого у дослідженнях Л.О. Соловйової, О.Ю. Тімарцева, В.П. Гоя, Т.В. Василькової, І.О. Горленка, Н.І. Рубан та ін., проблема максимізації податкових платежів до бюджету, що справляються з великих платників, досі не розглядалася у наукових працях вітчизняних вчених.

Формулювання цілей статті. Мета дослідження полягає у визначенні за допомогою кореляційного аналізу та методу економіко-математичного моделювання факторів, що впливають на формування податкових платежів великих платників податків, а також характеру цього впливу. Для цього пропонується встановити рівень взаємозалежності кількісних показників фінансово-господарської діяльності великих платників та здійснити аналіз чутливості кожного з факторів відносно ключового показника – надходжень бюджету.

Виклад основного матеріалу дослідження. Коротко характеризуючи значимість великих платників для національної економіки, буде, без перебільшення, справедливим констатувати, що дана категорія підприємств фактично забезпечує фінансовий аспект виконання державою своїх функцій – соціальної, економічної, оборонної та

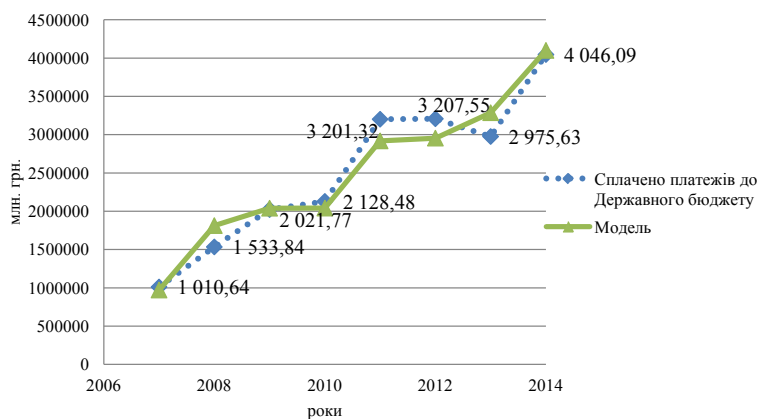


Рис. 1. Динаміка змін обсягів податкових платежів ВПП до Державного бюджету у 2007–2014 рр.

інших. Окрім того, що ВПП можуть сплачувати щорічно до бюджету понад 12 млн грн податків [1], вони приймають безпосередню участь у міжнародній інтеграції та глобалізації бізнесу, є представниками України на міжнародній арені [2, с. 67]. Причому, створюючи ризики фінансового дисбалансу під впливом несприятливої кон'юнктури зовнішніх ринків, вони можуть спричинити істотне падіння бюджетних доходів [3, с. 44]. Великі платники податків є до того ж регуляторами інвестиційних процесів, діяльність яких опосередковано впливає на наповнення державної скарбниці [4, с. 210], адже результатом реалізації внутрішніх джерел інвестування, які належать підприємствам із високим фінансовим потенціалом, як правило, є розширене відтворення та впровадження інвестиційних проектів, які у подальшому принесуть прибутки вкладникам, а у результаті розподілу ВВП і відповідні доходи державі.

Рівень складності здійснюваних трансакцій, який характеризує ВПП як окрему категорію платників, вимагає від них дотримання найвищих професійних та корпоративних стандартів, пов'язаних із веденням обліку та складанням звітності, що є особливо актуальним, враховуючи запутаність форм ухилення від оподаткування, притаманних ВПП [5, с. 14]. Причому, як зауважують професор В.Л. Андрущенко та Т.В. Тучак, завдяки податковими ризикам ВПП можуть перетворитися на великих неплатників [6, с. 77].

Беручи до уваги, що в організації процесу оподаткування ключова роль належить так званому податковим адміністраторам, є підстави стверджувати, що досягнення максимального результату при справлянні обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів, тобто акумулювання якомога більшого обсягу податкових надходжень, у високій мірі залежить від ефективності роботи податкових органів, яка виражається у якості послуг, що надаються платникам податків. Зокрема, ефективність податкового супроводження великих платників так само виявляєть-

ся через залучення спеціалізованими органами, уповноваженими на їх обслуговування, максимального обсягу платежів, у тому числі шляхом запобігання ухиленню від оподаткування.

Натомість для визначення кількісних параметрів збільшення податкових платежів ВПП до Державного бюджету необхідно побудувати економіко-математичну модель, яка відобразить взаємозалежність між показником податкових надходжень бюджету та результатами фінансово-господарської діяльності великих платників.

Як основу для побудови моделі було використано статистичні показники СДП з ОВП у м. Одесі, а відповідно за показник, який необхідно максимізувати – суму сплачених платежів до Державного бюджету платниками даної інспекції. Ми висунули гіпотезу, що даний показник (y) може прямо або опосередковано залежати від наступних факторів: x_1 – Кількість платників, зареєстрованих в СДП у м. Одесі; x_2 – Обсяг реалізації підприємств; x_3 – Доходи підприємств; x_4 – Витрати підприємств; x_5 – Прибуток підприємств; x_6 – Показник податкового навантаження, %; x_7 – Обсяг наданих податкових пільг до Державного бюджету; x_8 – Сума переplat по податкам до Державного бюджету; x_9 – Штрафні санкції; x_{10} – Утримано податку на доходи фізичних осіб.

Результати проведеного кореляційного аналізу показали, що до факторів, які здійснювали вплив на величину податкових платежів великих платників до Державного бюджету у 2007–2014 рр., належали: кількість платників, зареєстрованих в СДП у м. Одесі; обсяг реалізації підприємств; доходи, витрати підприємств; суми переplat по податкам до Державного бюджету та прибуток підприємств. між факторами x_3 – Доходи підприємств та x_4 – Витрати підприємств існував тісний автокореляційний зв'язок ($R=0,99$), що є, у принципі, очевидним, адже ціна продукту, постачання якого формує дохід організації, фактично містить у собі закладену суму витрат підприємства на його створення. Як відомо, автокореляція не перешкоджає знаходженню зв'язку між досліджуваним показником і факторами, як і визначенню параметрів і статистичних характеристик рівняння, однак вона не гарантує надійності рівняння і параметрів, саме тому при побудові моделі необхідно один із факторів, між якими існує тісний автокореляційний зв'язок, вилучити з розрахунку. У нашому випадку був вилучений фактор x_4 – Витрати підприємств.

За допомогою множинного регресійного аналізу [7; 8] було розраховано дві економічні моделі оцінки взаємозв'язку між факторами впливу та надходженнями Державного бюджету (y):

$$y_2 = 1229298 - 4869 \cdot x_1 + 0,06 \cdot x_2 - 0,17 \cdot x_5 - 0,50 \cdot x_8, R = 0,98 \quad (1)$$

Оскільки коефіцієнт кореляції між реальними даними та даними моделі становить $R = 0,98$, є підстави стверджувати про високу точність побудованої моделі. Графічну інтерпретацію моделі представимо наступним чином (рис. 1).

Криві моделі та реальних даних є близькими, отже отримана модель обраних факторів впливу на формування податкових надходжень держбюджету є точною і носить прикладний характер. Для перевірки адекватності моделі проведемо аналіз чутливості за типом «якщо-то». Для цього зафіксуємо дані на останньому році і дослідимо вплив почергової зміни кожного фактору на результати моделі (табл. 1). При цьому зауважимо, що стрімкі зміни економічної кон'юнктури в Україні у 2013–2014 рр., особливо на валютному ринку, призвели до подорожчання сировини, готової продукції та вартості послуг, і спричинили виникнення суттєвих амплітуд у показниках доходів і витрат підприємств – динаміка обох показників у 2014 р. порівняно з минулим сягнула 235% та 276% відповідно.

Відповідно до проведеного аналізу чутливості моделі, вищезазначені фактори впливають на формування податкових надходжень Державного бюджету, мобілізованих з великих платників, таким чином:

– зростання кількості платників, зареєстрованих у СДПІ, на 10% призведе до скорочення податкових надходжень Державного бюджету майже на 2,0%;

– підвищення обсягів реалізації підприємств на 10% призведе до збільшення податкових надходжень Державного бюджету на 9,1%;

– від зростання прибутку підприємств на 10% обсяг акумульованих податкових платежів з ВПП збільшиться на 2,08%.

Крім цього, зміна сум доходів великих платників не призведе до суттєвих зрушень в обсягах податкових платежів до Державного бюджету, однак збільшення сум переplat по податках спричинить поступове скорочення надходжень бюджету. Очевидно також, що найбільш чутливим фактором щодо зростання податкових платежів ВПП до Державного бюджету виявився обсяг реалізації підприємств, що є цілком логічним, оскільки від того, наскільки високим є попит на товари і послуги господарюючого суб'єкта, залежать здебільшого і результати його фінансово-господарської діяльності.

Поряд із цим у результаті проведеного кореляційного аналізу було виявлено, що такий показник, як «Обсяг наданих податкових пільг до Державного бюджету», який, на наш погляд, мав би відігравати істотну роль у формуванні податкових надходжень Державного бюджету (поперше, як вираз стимулюючої функції податків і, по-друге, як втрати бюджету), прямого впливу на результуючий показник не здійснював, однак справляв вплив на інші дієві фактори.

Щодо першого висновку, припускаємо, що кількісне зростання платників податків без зміни чисельності працюючого персоналу СДПІ може спричинити зниження якості податково-

Таблиця 1

Аналіз чутливості для моделі максимізації податкових платежів великих платників

Кількість платників, зареєстрованих в СДПІ у м. Одесі

-10%	-5%	-1%	100%	1%	5%	10%
140	148	154	156	158	164	172
4176638	4138657	4108273	4100676	4093080	4062696	4024715
1,9%	0,9%	0,2%	0,0%	-0,2%	-0,9%	-1,9%

Обсяг реалізації підприємств

-10%	-5%	-1%	100%	1%	5%	10%
53964112	56962118	59360523	59960124,7	60559726	62958131	65956137
3727826	3914251	4063391	4100676	4137962	4287102	4473527
-9,1%	-4,5%	-0,9%	0,0%	0,9%	4,5%	9,1%

Доходи підприємств

-10%	-5%	-1%	100%	1%	5%	10%
81471973	85998194	89619171	90524414,9	91429659	95050636	99576856
4125101	4112889	4103119	4100676	4098234	4088464	4076252
0,6%	0,3%	0,1%	0,0%	-0,1%	-0,3%	-0,6%

Прибуток підприємств

-10%	-5%	-1%	100%	1%	5%	10%
-4397730	-4642048	-4837503	-4886366,5	-4935230	-5130685	-5375003
4015561	4058119	4092165	4100676	4109188	4143234	4185792
-2,08%	-1,04%	-0,21%	0,00%	0,21%	1,04%	2,08%

Сума переplat по податкам до Державного бюджету

-10%	-5%	-1%	100%	1%	5%	10%
1263682	1333887	1390050	1404091,4	1418132	1474296	1544500
4171118	4135897	4107721	4100676	4093632	4065456	4030235
1,7%	0,9%	0,2%	0,0%	-0,2%	-0,9%	-1,7%

го обслуговування ВПП через збільшення обсягів операційної роботи, що стане фактором зниження уваги до фінансово-господарської діяльності платників. Зазначене може стати причиною недобросовісного виконання платниками податкового обов'язку, що призведе до падіння податкових надходжень бюджету.

Для визначення тенденцій зміни обсягів надходжень Державного бюджету від податків, сплачених великими платниками, використаємо трендовий підхід, згідно з яким на множині трендових моделей визначається найбільш точна, яка і застосовується для часового ряду. Розглянемо два випадки:

1. Побудуємо трендову модель безпосередньо для часового ряду податкових надходжень у державний бюджет.

2. Для кожного вхідного фактору моделі розрахуємо трендові залежності і на основі останніх представимо прогноз.

У першому випадку результуюча модель набула вигляду:

$$y_2 = -7,89 \cdot 10^8 + 393896 \cdot Y, R = 0,95, \quad (2)$$

де Y – рік.

Результати прогнозу, згідно з цією моделлю, представлені на рисунку 2:

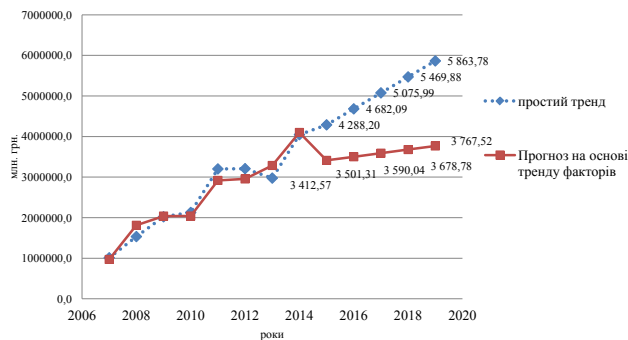


Рис. 2. Трендові прогнози надходження податкових платежів до Державного бюджету

Згідно з простим трендом, обсяг податкових надходжень до Державного бюджету буде щорічно зростати і може досягнути близько 5863,78 млн грн. У цьому випадку впливу кризових явищ 2014 року практично не відчутно. Такий результат видається сумнівним, зважаючи на складний стан економіки, саме тому доцільно дослідити другий підхід до трендового прогнозу.

Згідно проведених розрахунків ми отримали такі моделі:

Кількість платників податків, зареєстрованих у СДПІ:

$$x_1 = -56239 + 28 \cdot Y, R = 0,97 \quad (3)$$

Обсяг реалізації підприємств:

$$x_2 = -9,55 \cdot 10^9 + 4774324 \cdot Y, R = 0,94 \quad (4)$$

Доходи підприємств:

$$x_3 = -1,01 \cdot 10^{10} + 5062541 \cdot Y, R = 0,60 \quad (5)$$

Прибуток підприємств:

$$x_5 = -1,54 \cdot 10^8 + 76833 \cdot Y, R = 0,81 \quad (6)$$

Сума переплат по податкам до Державного бюджету:

$$x_6 = -1,79 \cdot 10^8 + 89218 \cdot Y, R = 0,61 \quad (7)$$

Невисокі коефіцієнти кореляції для певних моделей зумовлені появою коливань факторів у 2014 році. Без урахування цього року відповідні коефіцієнти зростають до значень більших за 0,8.

У результаті об'єднання показників прогнозу значення факторів згідно з вищезазначеними моделями було отримано прогнозовані значення щодо обсягу податкових надходжень Державного бюджету (табл. 2):

Таблиця 2

**Прогноз податкових надходжень
Державного бюджету по СДПІ з ОВП
у м. Одесі на 2015–2019 роки**

(млн грн)

Рік	Простий тренд	Прогноз на основі тренду факторів
2015	4288,2	3412,6
2016	4682,1	3501,3
2017	5075,9	3590,0
2018	5469,9	3678,8
2019	5863,8	3767,5

Як видно з прогнозу, у 2015 році очікується спад податкових надходжень до бюджету, після чого настане період повільного зростання економіки, а відповідно, і бюджетних надходжень. Даний прогноз є більш адекватним, ніж простий трендовий аналіз вихідного ряду, оскільки враховує економічні потрясіння, що відбуваються на державному рівні (рис. 2).

Повертаючись до проведеного вище кореляційного аналізу та фактору пільг зокрема, зауважимо, що їх обсяг впливає на значення таких факторів, як «Кількість платників, зареєстрованих у СДПІ у м. Одесі» та «Сума переплат по податкам до Державного бюджету», які у свою чергу впливають, хоч і незначно, на надходження до бюджету. Причому підвищення обсягу наданих пільг по податкам до Державного бюджету призведе до симетричного зростання кількості платників податків та суми переплат на 8,2% та 2,2% відповідно. Як нам уже відомо, для збільшення податкових надходжень Державного бюджету варто обмежити дію двох вказаних факторів. Отже, для максимізації податкових платежів до бюджету згідно моделі, побудованій на основі даних Одеської СДПІ, варто зменшити обсяг пільг, що надаються платникам податків. Це свідчить про те, що податкові пільги, запроваджені в Україні, є неефективними і потребують або часткового скасування або заміни на інші види. У цьому ж найбільш виражено проявляються негативні риси української системи оподаткування – стимулююча дія пільгового оподаткування відсутня як така, однак втрати казни внаслідок надання пільг одразу ж погіршують фінансову спроможність держави.

Висновки. Проведений аналіз факторів максимізації податкових надходжень Державного бюджету, що справляються з великих платників,

дає підстави стверджувати, що найбільш важливим показником, з яким у прямій залежності перебуває сума податкових платежів ВПП, є обсяг реалізації цих підприємств. Оскільки на обсяги реалізації безпосередньо впливає такий фактор, як споживчий попит населення, який в умовах зниження купівельної спроможності національної валюти стрімко падає, підвищити показники реалізації продукції за незмінності ціни є можливим завдяки підвищенню продуктивності праці або фондівіддачі основних засобів. У такому випадку оптимальним вирішенням поставленої нами задачі є запровадження механізмів, спрямованих на стимулювання інноваційно-інвестиційної діяльності великих платників. Причому зауважимо, що дана проблема є актуальною не лише для ВПП, а й для усієї країни загалом – станом на 2014 рік питома вага промислових підприємств, що впроваджували інновації, налічувала 12,1%, причому частка реалізованої інноваційної продукції становила всього 2,5% [9]. Ситуація ускладнюється також тим, що спостерігається яскраво виражена тенденція до погіршення інноваційної активності українських підприємств, особливо за напрямом придбання інноваційного обладнання. Оскільки одним із найбільш дієвих інструментів стимулювання інноваційної діяльності вважаємо пільгове оподаткування, доцільним є запровадити нові пільгові механізми в оподаткуванні великих платників, що особливо актуально у контексті одержаних у дослідженні результатів щодо неефективності запроваджених в Україні пільг. З огляду на те, що найвище навантаження на Державний бюджет за пільгами великих платників несуть пільги з ПДВ, найбільш мотивуючим заходом для ВПП щодо всебічного впровадження інновацій цими підприємствами, на нашу думку, має стати введення зниженої ставки ПДВ на продук-

цію, виготовлену великими підприємствами з використанням інноваційних технологій. Ці та інші напрями максимізації податкових платежів великих платників буде розглянуто у наступних дослідженнях.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: Закон України, Кодекс від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Василькова Т.В. Податковий контроль великих платників податків в умовах реалізації державної регуляторної політики України [Текст] / Т.В. Василькова, І.В. Жадан // *Економіка Крима*. – 2012. – № 1 (38). – С. 66-69.
3. Нікітішин А.О. Адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи / А.О. Нікітішин // *Фінанси України*. – 2010. – № 1. – С. 38-45.
4. Гой В. Роль великих платників податків у наповненні державного бюджету України / В. Гой, Л. Шестак // *Підприємництво, господарство і право*. – 2009. – № 10. – С. 208-211.
5. 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.
6. Андрущенко В.Л. Ризики – сигнали тривоги в оподаткуванні / В.Л. Андрущенко, Т. В. Тучак // *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. Сер.: Економіка, право. – 2010. – № 2 (49). – С. 74-83.
7. Экономическое моделирование в Microsoft Excel / [Д. Мур, Л. Уэдерфорд, Г. Эппен и др.]. – Москва: Вильямс, 2004. – 1024 с. – (6-изд.).
8. Кузьмичов А.І. Економетрія. Моделювання засобами MS Excel [Текст]: навч. посібник / А.І. Кузьмичов, М.Г. Медведєв. – К.: Ліра-К, 2011. – 214 с.
9. Впровадження інновацій на промислових підприємствах [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.