

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Неефективність вітчизняного оподаткування, складність та незрозумілість системи оподаткування, нестабільність податкового законодавства, що підтверджується міжнародними рейтингами, широке обговорення податкових проблем громадськістю та політиками зумовлюють практичне спрямування більшості наукових праць податкової тематики. Їх автори розглядають насамперед прагматичні та організаційні аспекти оподаткування, зокрема порядок нарахування та сплати податкових платежів, їх адміністрування, фіскальну ефективність, напрями реформування податкової системи, проблеми застосування податкового законодавства та податкової відповідальності. Поряд з тим не приділяється належна увага розробці теоретико-методологічних засад процесу оподаткування та управління ним. Двадцятирічний досвід розбудови податкової системи України дозволяє зробити висновок про те, що вона відбувалась без достатнього наукового обґрунтування, що в свою чергу обумовило відсутність комплексної програми розвитку оподаткування, його стратегічних пріоритетів та тактичних цілей. Звідси низький рівень податкової культури та добровільної сплати податків, значний тіньовий сектор економіки, сприйняття оподаткування як суспільного зла, суттєва його заангажованість та заполітизованість.

За історичною інерцією в нашій країні податкові відносини розвивалися в адміністративно-командних традиціях. Сьогодення потребує партнерських стосунків між платниками податків і державою через усвідомлення їх об'єктивного взаємозв'язку в процесі розподілу та перерозподілу отриманих доходів, від чого в кінці кінців залежить суспільний добробут. Оподаткування є та завжди буде самим дієвим фіскальним інструментом, який має значні можливості щодо регулювання економічних процесів. Тому від наукової обґрунтованості управлінських рішень в податковій сфері залежить збалансованість державних фінансів, добробут громадян та економічне становище в державі.

Необхідно зазначити, що питання організації процесу оподаткування та проблематика і практичні рекомендації щодо їх удосконалення розроблялись в працях багатьох українських учених: В. Андрущенко, З. Варналя, В. Вишневського, В. Геєця, Т. Єфименко, Ю. Іванова, А. Крисоватого, І. Луніної, В. Мельника, П. Мельника, В. Суторміної, Л. Тарангул, О. Тимченко, В. Федосова, Л. Шаблістої, С. Юрія тощо. Більшість їх публікацій, однак, присвячена аналізу прагматичних аспектів управління податковими відносинами та його окремих складових, зокрема податкового адміністрування та податкового регулювання. Разом з тим, наукові розробки щодо визначення методологічних засад, змісту основних категорій і складових процесу податкового менеджменту не знайшли широкого відображення у вітчизняній науковій літературі. Лише окремі праці Ю. Іванова, А. Кізими, А. Крисоватого, М. Скворцова, О. Тимченко містять розробку теоретичних засад податкового менеджменту. В них висвітлюються його суть, складові, завдання, функції, об'єкт, суб'єкти, організаційно-правове забезпечення, окремі особливості

розвитку. Однак сучасний стан наукової розробки теорії податкового менеджменту свідчить, що це питання не вивчено на достатньому рівні. Це насамперед стосується неузгодженості категоріального апарату та невизначеності місця податкового менеджменту в податковій системі держави як окремого елементу, так і по відношенню до її інших складових. Тому метою даної статті є комплексний аналіз та обґрунтування авторського бачення теоретичних засад податкового менеджменту на основі узагальнення наявних наукових напрацювань та результатів власних досліджень.

Предметом теорії податкового менеджменту є загальні закономірності виникнення, функціонування і розвитку управління процесом оподаткування, його сутність, особливості суб'єктів та об'єктів управлінської діяльності у вказаній сфері, а також особливості податкових механізмів управлінського впливу. Податковий менеджмент є різновидом державного фінансового управління, тобто йому властиві насамперед риси останнього. У вітчизняній та зарубіжній літературі ще не склалися сталого і загально визнаного поняття податкового менеджменту. Окремі науковці трактують його з точки зору змісту, інші — форм, в яких він функціонує. В системі вітчизняного державного управління термін «податковий менеджмент» використовується дуже рідко, а в українській фінансовій науці він став поширеним буквально в останнє десятиріччя. Тому зрозуміло, що поки немає загально визнаного трактування даного поняття, а тим більше його законодавчого визначення.

На нашу думку, перше деталізоване авторське трактування податкового менеджменту надала російська вчена Т. Юткіна як процесу вироблення правових засад оподаткування, забезпечення умов функціонування конкретного податкового механізму та створення обліково-аналітичних, звітних правил, документів [1, с. 186]. Вона виділяє три його взаємодіючі між собою сфери: податкове планування та прогнозування, податкове регулювання та податковий контроль і два його рівні: державний і корпоративний податковий менеджмент [2, с. 244–245].

А. Крисоватий і А. Кізіма вважають, що податковий менеджмент слід розглядати у трьох аспектах: як систему управління податками; як визначену категорію людей, соціальний прошарок тих, хто здійснює роботу з управління податками; як форму підприємництва, що стосується корпоративного і персонального податкового менеджменту [3, с.33].

М. Скворцов визначає податковий менеджмент як елемент державного управлінського менеджменту, який виконує специфічні функції щодо організації податкової системи й діяльності щодо збору податків, відтворенню і розширенню податкової бази [4, 28].

Дещо спрощеною вважаємо думку С. Паранчука, Є. Романіва, О. Червінської, що податковий менеджмент полягає в управлінні податковою роботою, яка забезпечується за наявності правового регламентування встановлення і справляння податків, тобто законодачої бази з питань оподаткування та інструктивно-методичного забезпечення [5, с. 31].

Близькими до власних переконань автора є визначення податкового менеджменту Р. Ісаншиною та О. Тимченко. У першому випадку податковий менеджмент трактується як процес управління шляхом використання методів впливу податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики [6, с.8], а в другому — як сукупність прийомів та методів організації податкових відносин з метою забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу на розвиток виробництва та соціальної сфери [7, с.6]. Тут більше прослідковується саме управлінська природа податкового менеджменту із деталізацією об'єкта і механізму управління, які визначають особливості конкретного управлінського процесу.

Враховуючи думку вищезгаданих фахівців, з деякими положеннями ми не можемо погодитися. Насамперед щодо поділу податкового менеджменту на державний і корпоративний (персональний). Це означає, що на процес оподаткування може впливати платник податків (юридична чи фізична особа). Насправді це не так. Податкові відносини регламентуються державою, яка за допомогою податкового законодавства встановлює порядок оподаткування, якого платники податків мають дотримуватися. Впливати на нього вони можуть тільки опосередковано, лобюючи свої інтереси через прийняття Верховною радою України відповідних нормативно-правових актів. Тому ми вважаємо, що суб'єктом податкового менеджменту може бути тільки держава, а відповідно некоректним існування поняття корпоративний чи персональний податковий менеджмент.

Спірним, на наш погляд, є також питання щодо об'єкту податкового менеджменту. Найчастіше в якості об'єкта називають податкову систему або систему оподаткування, рідше — податкові відносини або податкову роботу. Розбіжності в авторських поглядах на це питання пов'язані з відсутністю загальноприйнятої чіткої категоріальної бази в сфері оподаткування. Враховуючи напрацювання відповідних фахівців, пропонуємо власне бачення окремих податкових понять. Податкові відносини визначимо як суспільні відносини з приводу розподілу та перерозподілу частини ВВП у вигляді податкових платежів на користь держави. Систему оподаткування слід розглядати як сукупність елементів, що забезпечують реалізацію процесу оподаткування (включає до себе сукупність діючих в державі податкових платежів, а також порядок їх нарахування і сплати, в тому числі оформлення податкової звітності). Податкова система — це інститут реалізації податкових відносин, який охоплює державну податкову концепцію, систему оподаткування, принципи, процедури і традиції оподаткування в державі, податковий апарат у вигляді організаційних структур та окремих працівників, які здійснюють податкову роботу та управлінську діяльність в сфері оподаткування, систему податкового менеджменту та нормативно-правове забезпечення податкових відносин. Податкова робота, на нашу думку, це сукупність практичних заходів та дій, що забезпечує процес справляння податків і зборів.

Зважаючи на вищевказане, ми вважаємо об'єктом, на який спрямований податковий менеджмент, процес оподаткування, який в свою чергу являє собою процес виконання податками їх функцій. Звідси витікає основне завдання податкового менеджменту — забезпечення повного та ефективного виконання податками об'єктивно покла-

дених на них функцій, і насамперед фіскальної і регулюючої. Це завдання уособлює об'єктивне вираження суті податкового менеджменту. В реальності треба зважати також на суб'єктивну сторону податкового менеджменту, яка регламентується державою. Саме держава визначає і законодавчо закріплює основні цілі оподаткування та певні дії щодо їх досягнення, які формують державну податкову політику. Тому визначимо податковий менеджмент як сукупність прийомів і методів цілеспрямованого керуючого впливу держави на процес оподаткування з метою забезпечення реалізації завдань податкової політики.

Вихідним пунктом будь-якої управлінської діяльності та передумовою її ефективності є визначення мети управління. Невірно цілепокладання, якщо мета нереальна, помилкова або незаконна, може зруйнувати систему управління. Мета податкового менеджменту полягає у забезпеченні ефективної реалізації завдань податкової політики. Основним завданням податкової політики, відповідно чинного законодавства, є створення в Україні стабільної і ефективної податкової системи, яка б забезпечила достатній обсяг надходжень платежів до бюджетів усіх рівнів, ефективне функціонування економіки держави, справедливий підхід до оподаткування всіх категорій платників податків, а також створення умов для подальшої інтеграції України у світове співтовариство. Така мета означає, що податковий менеджмент є складовою державної податкової політики, специфічним механізмом її реалізації. Однак дотепер не встановлено чіткий зв'язок між цими категоріями. Їх або розглядають взагалі окремо, або ототожнюють. Це також пов'язано з різноманітністю трактувань державної податкової політики, яка в багатьох роботах визначається як специфічна діяльність держави в галузі оподаткування [6, 8, 9, 10, 11]. Нам ближчі ті авторські погляди, коли податкова політика розглядається як комплекс цілей і завдань держави в податковій сфері, а також практичні заходи і засоби їх реалізації [12, 13, 14, 15]. Окремої уваги заслуговує думка М. Карпа, що податкова політика «включає в себе такі поняття, як концепція державної діяльності в області оподаткування, податковий механізм, а також управління податковою системою країни» [12, с.27], та А. Крисоватого, що «податкова політика — це діяльність держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів, які виступають знаряддям розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту та формування централізованих фондів грошових ресурсів держави» [16, с.17]. В цих визначеннях чітко детермінована управлінська складова податкової політики, яка реалізується у формі податкового менеджменту. Враховуючи наукові напрацювання в даній галузі, пропонуємо авторське бачення структури податкової політики (рис.1).

Податковий менеджмент є різновидом управлінської діяльності держави, що впливає на процес оподаткування, а його компоненти є елементами механізму реалізації державної податкової політики. Використовуються також різні терміни для позначення державного втручання в сферу оподаткування — «податковий менеджмент», «податкове регулювання», «податкове адміністрування» тощо.

З точки зору лексики і регулювання, і адміністрування, і управління означають майже одне і те ж — керівництво, впорядкування, підпорядкування, спрямування, вплив [17, с. 1020–1021, 1300].



Рис. 1. Структура податкової політики держави.
Складено автором

Оскільки регулювання розглядається як один з методів управління, є всі підстави не ототожнювати управління з регулюванням, акцентуючи увагу на управлінській природі регулювання в цілому.

Погоджуючись загалом з необхідністю визначення державного керівництва економікою терміном «державне регулювання», все ж слід мати на увазі, що мова і в цьому випадку йде про державне управління, яке може здійснюватися із різним ступенем впливу. Р. Штобер з цього приводу говорить про глобальне і часткове, безпосереднє і непряме управління економікою. Дана технологія управління надає суб'єкту господарювання свободу прийняття правового рішення, яка, в свою чергу, управляється всього лиш певними рамковими умовами [18, с.242]. Тому податкове регулювання визначається насамперед непрямим характером управлінського впливу.

Термін «адміністрування» також часто ототожнюють з менеджментом, але деякі автори вважають, що він найбільш об'єктивно відображає знеособлену систему управління (з невизначеною особистістю) [19, с.12]. Від командно-адміністративної системи даний термін успадкував негативне значення як управління, яке базується лише на примусових методах, але з цим важко погодитися. Ми притримуємося енциклопедичного трактування адміністрування як управлінської діяльності керівників і органів управління, яка здійснюється здебільшого через накази, розпорядження [20, с.25]. У словниках «адміністрування» трактується як управління і керування, а юридична наука пов'язує адміністрування із суспільними відносинами, що виникають у сфері державного управління і регламентовані нормами адміністративного права.

Досить різноплановим є трактування і змісту податкового адміністрування вітчизняними фахівцями фінансової сфери, причому більшість з них не відрізняють його від податкового менеджменту. В. Андрущенко ототожнює податкове адміністрування з принципами ефективного управління податковою системою за даних соціально-економічних умов і суспільно-політичних обставин [21, с.35]; колектив авторів під керівництвом В. Федосова — із системою органів управління (законодавчих та адміністративних податкових), до обов'язків яких належить процедурне забезпечення реалізації податкової політики [22, с.342]; С. Юрій та Н. Бак — із сукупністю норм і правил, що регламентують податкові дії та конкретну податкову техніку, а також передбачають відповідальність за порушення податкового

законодавства [23, с.23]; А. Крисоватий — із системою методів, форм і прийомів регламентування і регулювання економічних відносин у сфері оподаткування для реалізації податкової політики [16, с.219]; В. М. Мельник — із управлінською діяльністю органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах і використовує соціально зумовлені правила [24, с.159], Ю. Гусак — як логічно побудований, науково обґрунтований процес державного управління податковими відносинами, направлений на максимізацію функції суспільного добробуту за умов виконання заданого бюджетного обмеження [25, с.237]. На нашу думку, до ухвалення Податкового кодексу України (ПКУ) найближчим до суті податкового адміністрування, визначеної вітчизняною податковою практикою і окремими законодавчо-нормативними актами (Закон України №2181 «Про погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», Регламент адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів), затверджений Наказом ДПА України №62 від 9.02.2006 р.) було трактування податкового адміністрування як процесу адміністрування податкових зобов'язань, а саме процедури реалізації прав та обов'язків суб'єктів податкового права по відношенню до узгодження та погашення податкових зобов'язань [26, с.90]. Об'єктом адміністрування тут є процес узгодження та погашення податкових зобов'язань платників податків, метою адміністрування — забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання в його господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів та процедур, а суб'єктами адміністрування — платники податків і податкові агенти, контролюючі органи та органи стягнення [26, с.91].

Повертаючись до Податкового Кодексу України, слід зауважити, що і він не дає однозначного трактування податкового адміністрування. Зокрема, Розділ 2 ПКУ під назвою «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» включає 12 глав: загальні положення; податкова звітність; податкові консультації; визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів; податковий контроль; облік платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби; перевірки; погашення податкового боргу платників податків; застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав; відповідальність; пеня. Стаття 40 ПКУ каже, що вищевказаний розділ визначає порядок адміністрування податків і зборів, визначених у розділі 1 цього кодексу, а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства відповідних випадках. Це положення вносить податковий контроль за межі податкового адміністрування, а теорія і практика оподаткування свідчить про інше.

Враховуючи теоретичні напрацювання науковців у сфері оподаткування і практичні закономірності вітчизняного оподаткування, податкове адміністрування доцільно визначити як управлінську діяльність, пов'язану із організаційним забезпеченням реалізації обов'язків і прав платників податків і компетентних органів влади в процесі справляння податкових платежів з метою повного і своєчасного погашення податкових зобов'язань з

одного боку та виконання бюджетних завдань податкових надходжень з іншого.

Податкове адміністрування є формою реалізації податкового менеджменту, його фіскальною компонентою. Іншою формою і економічною компонентою є податкове регулювання, яке являє собою систему методів та способів впливу держави на різні сторони соціально-економічного розвитку та діяльності платників через використання податкових інструментів. Ці компоненти через управлінський вплив на процес оподаткування забезпечують виконання об'єктивних функцій податків: податкове адміністрування — фіскальної, податкове регулювання — регулюючої. В першому варіанті цей вплив має прямий характер, в другому — непрямий.

Таким чином, узагальнюючи результати власних досліджень та наявних розробок щодо формування теоретичних підвалин податкового менеджменту, можна зробити такі висновки.

1. Податковий менеджмент є структурним елементом податкової системи і управлінською домінантою податкової політики.

2. Податковий менеджмент являє собою сукупність прийомів і методів цілеспрямованого керуючого впливу держави на процес оподаткування з метою забезпечення реалізації завдань податкової політики.

3. Податковий менеджмент не структурується за рівнями управління. Зважаючи на те, що його суб'єктом є держава в особі компетентних органів виконавчої влади, поняття податкового та державного податкового менеджменту ототожнюються, а використання понять корпоративний чи персональний податковий менеджмент є некоректним.

4. Об'єктом податкового менеджменту є процес оподаткування, а метою — забезпечення ефективної реалізації завдань податкової політики.

5. Податковий менеджмент, податкове адміністрування, податкове регулювання — поняття не тотожні. Податкове адміністрування і податкове регулювання є формами реалізації податкового менеджменту.

Теорія податкового менеджменту і надалі розвиватиметься, бо управління оподаткуванням — явище динамічне і, незважаючи на свій об'єктивний характер, в інституціональній економіці зазнає суттєвого суб'єктивного впливу. Водночас науковці, фахівці і громадськість у сфері організації процесу оподаткування повинні оперувати однозначними поняттями і не допускати різнобічних трактувань, що тільки посилять ефективність податкової роботи. Тому розробка теоретико-методологічного підґрунтя розвитку податкового менеджменту і в подальшому залишатиметься актуальним напрямом досліджень у сфері оподаткування.

Література

1. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение : учебник / Т. Ф. Юткина. — М. : Инфра-М, 1998. — 429 с.
 2. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник / Т. Ф. Юткина. — М. : ИНФРА — М, 2002. — 460 с.
 3. Крисоватий А. І. Податковий менеджмент: навчальний посібник / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма. — Тернопіль : Карт-бланш, 2004. — 304 с.
 4. Скворцов Н. Н. Налоговый менеджмент: стратегия и тактика: в 10 кн. Кн.1. От стагнации к стабилизации.

Практ. Рук. / под ред. В. П. Давыдовой. — К. : Вища школа, 2002. — 222 с.

5. Паранчук С. В. Податковий менеджмент : навчальний посібник / С. В. Паранчук, Є. М. Романів, О. С. Червінська. — Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. — 276 с.

6. Ісаншина Р. Ю. Податковий менеджмент : навч. посіб. / Р. Ю. Ісаншина. — К. : ЦУЛ, 2003. — 260 с.

7. Тимченко О. М. Податковий менеджмент : навчально-методичний посібник для самост. вивч. дисц. / О. М. Тимченко. — КНЕУ, 2001. — 150 с.

8. Податкова система України : підручник / Федосов В. М., Опарін В. М., П'ятаченко Г. О. та ін.; За ред. Федосова В. М. — К. : Либідь. — 1994. — С. 48–49.

9. Дикань Л. В. Деякі аспекти оподаткування в Україні / Л. В. Дикань, Т. С. Воїнова, Є. Б. Бережний // Фінанси України. — 1999. — № 4. — С. 107.

10. Данілов О. Д. Податкова система і шляхи її реформування : навч. посібник / О. Д. Данілов, Н. П. Флісак. — К. : Парламентське видавництво, 2001. — С. 46.

11. Алиев Б. Х. Теоретические основы налогообложения : учеб. пособие для вузов / Б. Х. Алиев, А. М. Абдулгалимов. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. — 159 с.

12. Карп М. В. Налоговый менеджмент : учебник для вузов / М. В. Карп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. — 477 с.

13. Економічна енциклопедія: У трьох томах, Т.2 / Редколегія:... Мовчан С. В. (відп. ред.) та ін. — К. : Видавничий центр «Академія», 2001 р. — С. 769.

14. Карасев М. Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России / М. Н. Карасев. — М. : ООО «Вершина», 2004. — 224 с.

15. Заяц Н. Є. Теорія податків : учебное пособие / Н. Є. Заяц. — Мн. : БГЕУ, 2002. — С. 66.

16. Крисоватий А. І. Теоретичні домінанти і практика реалізації податкової політики в Україні / А. І. Крисоватий. — Тернопіль : Карт-бланш, 2005. — 375 с.

17. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. — К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2002. — 1440 с.

18. Штобер Р. Общее хозяйственно-административное право: Основы и принципы. Экономическая конституция / Р. Штобер [Пер. с 11-го нем. перераб. Изд.]. — Мн. : Издательство Европейского гуманитарного университета, 2000. — 312 с.

19. Тарнавська Н. П. Пушкар Р. М. Менеджмент: теорія та практика : підручник для вузів / Н. П. Тарнавська, Р. М. Пушкар. — Тернопіль : Карт-бланш, 1997. — 456 с.

20. Економічна енциклопедія. У трьох томах. Т.1. / Редкол.: С. В. Мочерний та ін. — К. : Видавничий центр Академія», 2000. — 864с. — С. 25.

21. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. — 2003. — № 6. — С. 35.

22. Федосов В. М. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрямки: Монографія / Федосов В. М., Опарін В., Львовчкін С. [За наук. ред. В. Федосова]. — К. : КНЕУ, 2002. — С. 342

23. Юрій С. Актуальні проблеми податкової політики: інфраструктура податку з доходів фізичних осіб в Україні / С. Юрій, Н. Бак // Журнал європейської економіки. — 2004. — №1. — Том 3. — С. 23.

-
24. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : монографія / В. М. Мельник. — К. : «Комп'ютерпрес», 2006. — 277 с.
25. Податкова політика України: стан, проблеми, перспективи : монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін.; за ред. З. С. Варналія — К. : Знання України, 2008. — 675 с. — С. 237.
26. Иванов Ю. Б. Налоговый менеджмент : учебное пособие / Ю. Б. Иванов, В. В. Карпова, Л. Н. Карпов. — Х. : ИД «ИНЖЕК», 2006. — 488 с.