

УДК 657. 446

**Левицька С. О.,***доктор економічних наук, професор Національного університету "Острозька академія",***Цимбалюк А. Ф.,***студентка 3 курсу Національного університету "Острозька академія"*

## **ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ НА МАКРОРІВНІ: ВІТЧИЗНЯНА ТА МІЖНАРОДНА ПРАКТИКИ ВПРОВАДЖЕННЯ**

*Аналізуються напрями регулювання на рівні держави процесів реформування податкового законодавства. Розглядається міжнародна практика оподаткування підприємницької діяльності та можливості її впровадження в умовах дії Податкового кодексу.*

**Ключові слова:** податковий менеджмент, податкове планування, мінімізація податків, податкові платежі, підприємницька діяльність, Податковий кодекс.

*Анализируются направления регулирования на уровне государства процессов реформирования налогового законодательства. Рассматривается международная практика налогообложения предпринимательской деятельности и возможности ее внедрения в условиях действия Налогового кодекса.*

**Ключевые слова:** налоговый менеджмент, налоговое планирование, минимизация налогов, налоговые платежи, предпринимательская деятельность, Налоговый кодекс.

*The directions of regulation at the state level reform process of tax legislation are analyzed. The international practice of business taxation and the possibility of its implementation in terms of the Tax Code are considered.*

**Keywords:** tax management, tax planning, tax minimization, tax payments, business activity, the Tax Code.

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах розвитку системи оподаткування існує чимало невирішених питань, зокрема, оптимальність ставок, результативність адміністрування розрахунків з бюджетом, гармонізація податкового та фінансового обліку тощо. Зміни, що відбулися в структурі податкових відносин, потребують детального вивчення та аналізу. Саме тому питання податкового менеджменту та податкового планування як на підприємстві, так і в державі в цілому мають стратегічне значення.

Становлення податкової системи України розпочалось відразу ж після

проголошення нею незалежності і проходило в непростий час реформування економіки на ринкових засадах. Нестабільність економіки як на макро-, так і на мікрорівнях, бюджетний дефіцит зумовлюють необхідність наукового обґрунтування системи податків та зборів, методів їх справляння, адаптованих до економічних процесів в Україні та потреб суб'єкта господарювання.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Окремі теоретичні та практичні питання податкового менеджменту і, зокрема, податкового планування висвітлено в працях українських та зарубіжних фахівців, серед яких: М. Г. Бейгельзімер, І. О. Бланк, А. Р. Горбунов, О. В. Кірш, К. Ф. Ковальчук, Д. Ю. Мельник, Дж. Пеккер, М. П. Підлужний, А. І. Погорлецький, Т. М. Рева, І. М. Соловійов, С. Ф. Сутирін, Е. А. Уткін та ін.

Активне реформування податкової, бюджетної систем зумовлюють формування якісно нового формату менеджменту управління підприємницькою діяльністю.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є обґрунтування складових ефективної системи податкового менеджменту на макрорівні, виявлення ролі та значення податкового планування з питань розрахунків з бюджетом. Основним завданням дослідження є виявлення пріоритетних напрямів формування податкового менеджменту з урахуванням міжнародного досвіду та чинного Податкового кодексу.

**Виклад основного матеріалу.** Сьогодні система менеджменту є невід'ємним елементом будь-якої сфери економічних і суспільних відносин. Визначення категорії "податковий менеджмент" ґрунтується на основних функціях управління, розроблених ще відомим французьким вченим А. Файолем, а саме: планування, організації, мотивації і контролю.

В умовах запровадження Податкового кодексу спостерігається суттєве, проте нерівнозначне податкове навантаження на суб'єктів господарювання, що призводить до диспропорційних умов конкуренції. Особливого значення набуває впровадження в діяльність підприємств заходів щодо оптимізації податкових платежів, теоретичні та методичні засади яких визначає податкове планування [2].

Вважаємо за доцільне розглянути деякі найбільш поширені підходи до трактування поняття "податковий менеджмент", як:

– процес управління шляхом використання методів впливу податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики (Г. Ісаншина);

– сукупність прийомів та методів організації податкових відносин із метою забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу на розвиток виробництва й соціальної сфери (О. Тимченко);

– сукупність трьох складових: системи управління податками; визначена категорія людей, соціальний прошарок тих, хто здійснює роботу з управління податками; форма підприємництва, що стосується корпоративного і

персонального податкового менеджменту (А. Крисоватий, А. Кізіма);

– система принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень, пов'язаних із вибором податкової системи, розрахунком податкових платежів, постійним контролем за їхнім здійсненням (Я. Литвиненко) [3].

На нашу думку, *податковий менеджмент – організація системи оподаткування результатів господарської діяльності суб'єктів на засадах дотримання чинного податкового законодавства, раціональності розрахунків за податками та зборами, забезпечення умов розвитку ефективного підприємництва та соціально-економічної системи держави в цілому.*

В основі податкового менеджменту – податкове планування. Податкове планування в сучасній економіці є механізмом, що дозволяє взаємно задовольняти протиріччя інтересів між державою та підприємством. Податкове планування сприяє створенню в державі податкової системи, яка відповідає рівню розвитку економіки, що забезпечує стабільні та прогнозовані надходження до бюджету, простої для використання, в той же час стимулюючи розвиток як окремо взятих підприємств, так і галузей та територій [5].

Доцільно розглянути податкове планування:

– на мікрорівні (на рівні підприємств, інших суб'єктів підприємницької діяльності);

– на макрорівні (на рівні держави).

Результатом податкового планування має бути, з одного боку, формування централізованого фонду держави, а з іншого – створення сприятливих умов для розвитку господарської діяльності; регулювання соціально-економічного життя суспільства, що впливає з фіскальної та регулюючої функцій податків.

З урахуванням зазначеного, побудова ефективної системи оподаткування сприятиме вирішенню одного з головних питань, з яким зіштовхується держава і платники податків, – оцінці та попередженню межі між спроможністю сплачувати податки на умовах забезпечення чинників розвитку підприємництва та ухиленням від сплати податків.

Ефективність податкового планування полягає у мінімізації податкових зобов'язань шляхом законного використання колізій і недоробок нормативних законодавчих актів. При цьому платник податків повністю розкриває свою облікову і звітну інформацію податковим органам. Базові засади податкового планування – максимізація доходу за рахунок мінімізації податків

На сьогодні багато теоретиків та частково практиків вказують на три основні механізми зменшення податкових платежів: ухилення від сплати податків (tax evasion), обхід податків (tax avoidance) та податкове планування (tax planning) [1].

Ухилення від сплати податків (tax evasion) – нелегальний спосіб зменшення своїх податкових зобов'язань за податковими платежами, засно-

ваний на свідомому, кримінально карному використанні методів приховування доходів і майна від податкових органів, створення фіктивних витрат, а також навмисного спотворення бухгалтерської і податкової звітності (Стаття 212 Кримінального кодексу України – ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів).

Податкове планування (tax planning) – легальний спосіб зменшення податкових зобов'язань, заснований на використанні можливостей, наданих податковим законодавством, через коректування своєї господарської діяльності і методів ведення бухгалтерського обліку.

Як свідчить міжнародний досвід розвитку системи оподаткування, саме законодавство штовхає платників податків на пошук шляхів ухилення від сплати податків, оскільки механізм оподаткування суперечить загальній економічній логіці, а часто і здоровому глузду: відсутність чітких правил у визначенні бази оподаткування, неефективна система адміністрування податків, недовіра до уряду тощо.

На жаль, сьогодні в Україні відсутні чіткі критерії як самих процедур податкового планування, так і оцінки дій платника за результатами його впровадження на підприємстві.

Зокрема, у Франції для оцінки сумлінності дій платника податків використовується поняття "зловживання правом" (abus de droit) [5]. У законодавстві Франції визначено, що зловживання правом – результат юридичних побудов, вироблених з метою повного або часткового звільнення від оподаткування [4]. З урахуванням світового досвіду *доцільним є введення у вітчизняне законодавство поняття "зловживання правом"*.

Необхідність стратегічного планування на макrorівні задля формування ефективної діяльності підприємства є очевидною і залежить, перш за все, від того, наскільки ефективно будуть вирішені завдання досягнення соціальної справедливості, фінансово-економічної стабільності, прискорення реформування й модернізації галузей економіки.

Важливою передумовою при цьому є стратегічний план розвитку держави на період 25-30 років та відповідну програму його забезпечення. Стратегія реформування податкової системи регламентує проведення у період до 2018 року податкової реформи, спрямованої на побудову сучасної конкурентоспроможної, соціально орієнтованої ринкової економіки [6].

Стратегією задекларовано позитивні напрями реформування податкової системи:

- забезпечення принципу нейтральності податків, зміщення акцентів з прямих податків на непрямі (з праці і капіталу на споживання), вирівнювання умов прямого оподаткування доходів (прибутку) юридичних осіб з метою поступового наближення ставки податку на прибуток підприємств до ставки податку з доходів фізичних осіб;

- розширення повноважень органів місцевого самоврядування у сфері стимулювання інноваційно-інвестиційної діяльності шляхом установа-

ня ними ставок місцевих податків і зборів (обов'язкових платежів);

- оптимізації міжбюджетних відносин, посилення фінансового самозабезпечення органів місцевого самоврядування;

- усунення подвійного оподаткування доходів, скорочення податкових пільг (преференцій) юридичним особам та надання пільг фізичним особам виключно з урахуванням рівня їх річного доходу незалежно від професійної або галузевої ознаки;

- створення рівних умов господарювання для суб'єктів різних форм власності, організаційно-правових форм і видів політики, регламентованої Податковим кодексом України.

Серед прогресивних положень введеного з 1 січня 2011 року Податкового кодексу, в першу чергу, можна зазначити:

- зменшення штрафних санкцій у випадку виявлення самостійно виявлених помилок (з 5% до 3%), за порушення при нарахуванні та сплаті податків у джерела виплати, за порушення строків виплати;

- наближення критеріїв визнання доходів та витрат до принципів Національних облікових стандартів;

- поступове зниження ставок податку на прибуток, ПДВ;

- прогресивна ставка оподаткування податком із доходів, збільшення розмірів податкової соціальної пільги та ін.

Серед “незрозумілих” для платників податків нововведень – зміна системи оподаткування для малого бізнесу (в т. ч. для підприємців) без обговорення з платниками доцільності її запровадження, суперечливість та неузгодженість окремих положень тощо.

Оперативна відміна окремих положень Кодексу, неефективний підхід до оподаткування малого бізнесу показали, що базові принципи Податкового кодексу (рівність усіх перед законом, стабільність оподаткування, гармонійне поєднання інтересів держави та платників податків) *поки що залишаються задекларованими.*

Досягнення зазначеної мети можливо лише за умови реалізації *виваженого* державного податкового адміністрування податків (останні – суттєво модернізовані відповідно до європейської Директиви оподаткування).

Розширення ЄС, загострення економічної конкуренції початку ХХІ століття поставило більшість європейських країн перед необхідністю реформування своїх податкових систем, яке відбувається у напрямі *зниження податкового навантаження* на працю і капітал.

З метою створення сприятливих умов для залучення прямих іноземних інвестицій та прискорення економічного зростання проведено поетапне зниження ставок податку на прибуток корпорацій (підприємств): в Польщі з 34 у 1999 році до 19 відсотків у 2004 році, Словаччині відповідно з 40 до 19 відсотків, Чехії – з 35 до 28, Латвії – з 25 до 15, Литві – з 29 до 15 відсотків. У низці європейських країн запроваджено єдину ставку податку з доходів фізичних осіб: у Литві, Латвії та Естонії відповідно 33, 25

і 26 відсотків, у Словаччині – 19 відсотків. У 2005 – 2006 роках Естонія знизила ставку податку до 23 відсотків, Литва – до 27 відсотків. У решті країн – нових членів ЄС податок з доходів фізичних осіб має прогресивний характер, однак, під час його реформування ступінь податкової прогресії зменшувався внаслідок зниження величини ставок та зменшення їх кількості, зокрема, в Угорщині, Польщі та Чехії.

За результатами податкових реформ у більшості країн ЄС протягом 1996 – 2006 років ставки податку на додану вартість, на відміну від податків з доходів, були стабільними. В окремих країнах здійснювався їх перегляд як з метою підвищення (Кіпр, Словенія, Німеччина, Греція, Італія, Нідерланди, Португалія), так і з метою зниження (Чехія, Словаччина, Угорщина і Франція) [1; 3].

Перші етапи дії Податкового кодексу виявили низку ключових моментів, яким необхідно приділити першочергову увагу, зокрема:

1. Дієвості системного виявлення фактів зловживань та корупції (як з боку платників податків, так і контролюючих органів).

2. Узагальненню результатів професійного аналізу практичного застосування окремих процедур оподаткування.

3. Оперативне реагування на невідповідність отриманих результатів запланованим та внесення відповідних змін та доповнень у Податковий кодекс.

Відтак ключовими моментами податкового менеджменту на макрорівні можуть бути:

– формування відповідального ставлення платників податків до виконання податкових зобов'язань на засадах дотримання задекларованих норм та принципів Податкового кодексу;

– підвищення ступеня цілісності системи збору податків з урахуванням мобільності та перспективи розвитку малого бізнесу;

– удосконалення системи адміністрування, передусім, у частині усунення корупційних схем, суб'єктивізму, декриміналізації процесів бюджетного відшкодування, зменшення масштабів ухилення від сплати податків;

– зміцнення конкурентних позицій вітчизняних підприємств шляхом зниження податкового навантаження на вітчизняного виробника;

– створення сприятливих умов для формування інвестиційного клімату, розвитку інвестиційно-інноваційної діяльності шляхом застосування інструменту податкового її стимулювання;

– забезпечення механізму захисту прав платників податків шляхом створення ефективної системи розв'язання спорів з податкових питань під час проведення процедури адміністративного оскарження, а також у судовому порядку;

– розробка уніфікованих для контролюючих органів правил здійснення контролю за нарахуванням та сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів);

– внесення змін до податкового законодавства з метою зміцнення фінансових основ місцевого самоврядування: запровадження нової системи розподілу податку на прибуток, а також податку на додану вартість за місцезнаходженням філій; передбачення механізму здійснення зарахування податку з доходів фізичних осіб до бюджету територіальної громади за місцем утримання такого податку;

– гармонізація національного податкового законодавства із законодавством ЄС з урахуванням перспективи поглиблення економічної інтеграції з ЄС;

– забезпечення стабільності, прозорості та передбачуваності податкової системи в Україні.

У зв'язку із зазначеним необхідним є вирішення питання щодо переходу до визначення податку на прибуток з урахуванням світового досвіду та застосування методу зіставлення доходів та витрат платників податків, досягнення максимальної нейтральності податку шляхом скасування пільг (преференцій) за операціями, що проводяться на ринку фінансових послуг, зокрема, у сфері страхової діяльності, торгівлі цінними паперами, запровадження поетапного зниження ставки податку на прибуток підприємств за умови достатнього ресурсного забезпечення бюджету, а також за рахунок скасування пільг (преференцій).

Щодо *податку з доходів фізичних осіб*, то необхідним кроком є удосконалення порядку надання податкового кредиту, підвищення ефективності оподаткування доходів самозайнятих осіб, скасування щоквартального подання платником податку декларацій, визначення порядку оподаткування доходів осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, удосконалення системи оподаткування доходів від операцій з продажу нерухомого майна, спадщини і подарунків, наближення принципів оподаткування доходів юридичних та фізичних осіб з метою поступового вирівнювання податкового навантаження на капітал.

З метою приведення *податку на додану вартість* відповідно до міжнародних вимог необхідно: забезпечити охоплення базою оподаткування всіх кінцевих споживчих витрат; переглянути доцільність диференціації основної ставки ПДВ; з метою його підконтрольності замінити “правила першої події” відповідно до принципів визнання доходів та витрат при оподаткуванні податком на прибуток. Пріоритетним є розв’язання проблеми своєчасного відшкодування податку шляхом удосконалення механізму його стягнення і системи адміністрування.

Ключовим питанням на сьогодні у системі формування податкового менеджменту має стати реформування системи адміністраторів податків і зборів. Сучасна система адміністраторів складається з кількох незалежних органів державної влади, зокрема, Державної податкової адміністрації, Держмитслужби, адміністраторів окремих зборів та обов’язкових платежів. Доцільним, на нашу думку, є *об’єднання адміністраторів за прин-*

*ципом спільного запровадження реалізації механізмів адміністрування податків і зборів та проведення єдиної державної податкової, митної та бюджетної політики.*

**Висновки.** Запровадження системи податкового менеджменту на макrorівні є своєчасним та необхідним. Перші етапи впровадження Податкового кодексу дають змогу стверджувати, що багато зазначених у ньому положень, принципів залишаються сьогодні задекларованими. Разом з тим, реформування податкової системи беззаперечно є фактором створення раціональної податкової системи з вищим ступенем цілісності, нейтральності, справедливості, передбачуваності, відповідності вимогам податкового законодавства ЄС.

В умовах реформування податкової системи ефективність податкового менеджменту на рівні держави полягає в умінні розпізнавати стратегічні проблеми та швидко вирішувати їх, зменшуючи негативний вплив на збалансованість фінансової системи та на обсяги податкових надходжень до Державного бюджету.

### **Література:**

1. Атаманенко І. Методи оптимізації оподаткування в системі податкового планування / І. Атаманенко // Збірник наукових праць Львівського інституту банківської справи Університету банківської справи НБУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.nbuuv.gov.ua](http://www.nbuuv.gov.ua).
2. Алексеев І., Червінська О. Планування інформаційного забезпечення податкових потоків підприємства / І. Алексеев, О. Червінська // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – № 19. – С. 3-6.
3. Карпінський Б. А., Залуцька Н. С. Стратегічний податковий менеджмент як механізм управління економічним розвитком держави / Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька // Стратегічні пріоритети. – 2007. – № 4 (5).
4. Пritуляк Н. М. До питання податкового планування на підприємстві / Н. М. Пritуляк // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2009. – № 1.
5. Супруненко С. А. Вдосконалення податкового планування в інтересах держави і підприємства / С. А. Супруненко // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2009.
6. Про схвалення Стратегії реформування податкової системи: розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 р. N 1612-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/1\\_doc2.nsf/link1/ed\\_2009\\_12\\_23/an/8/KR091612.html#8](http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/ed_2009_12_23/an/8/KR091612.html#8).