

МАКРОФІНАНСОВІ ПРІОРИТЕТИ ТА ІНСТИТУЦІЙНО- ФУНКЦІОНАЛЬНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

**Ганна
Коломієць,**
ст.викладач
кафедри фінансів
ДВНЗ «Київський
національний
економічний
університет імені
Вадима Гетьмана»

МАКРОЕКОНОМІКА

В сьогоденнішому бюджетному процесі першорядного значення набувають бюджетне і податкове планування, що є важливим елементом процесу управління соціально-економічним розвитком на державному та регіональному рівнях. Від якості його здійснення залежить фінансове положення не тільки суб'єктів бюджетної системи, їх перспективи в реалізації поточних і стратегічних цілей розвитку, а й фінансовий розвиток і збалансування інтересів всіх економічних агентів.

Питання податкового планування, його впливу на інтереси суб'єктів господарювання розглянуті у працях таких економістів як Мельник П.В., Юткіна Т.Ф., Крисоватий А.І., Філоненко М.М., Гацька Л.П., Косарська Н.Е., Іванов Ю.Б., Тищенко А.Н., А.Я.Кизима, Бризгалін А.В. та інші. На думку науковців, основна задача макроекономічного податкового планування - економічно обґрунтоване забезпечення якісних і кількісних параметрів бюджетних завдань і перспективних програм соціально-економічного розвитку країни виходячи з розробленої і прийнятої в законодавчому порядку податкової концепції, а також уточнення і повне виконання поставлених задач.

Часові рамки загальнодержавного податкового планування дозволяють виділити конкретні задачі і завдання макроекономічного податкового планування. Тим не менш, з питання визначення основних задач і завдань, розв'язуваних за допомогою державного податкового планування, існують різні точки зору.

Так, Поляк Г.Б. і Романова А.Н. [1], обмежують перелік основних задач державного податкового планування п'ятьма позиціями: формування податкового законодавства; побудова діючої податкової системи виходячи з конкретної соціально-економічної ситуації; визначення обсягу і структури державних

обов'язкових платежів; установлення змісту об'єктів оподаткування і складу податкової бази; розробка розміру податкових ставок і пільг, а також виконання всіх поставлених задач. В свою чергу, Крисоватий А.І. та Кизима А.Я. виражають задачі і завдання податкового планування, в залежності від суб'єкта процесу планування, як «необхідність економічно обґрунтованого забезпечення якісних і кількісних параметрів бюджетних завдань і перспективних програм соціально-економічного розвитку країни» [2]. Худякова А.И., Бродський М.Н. і Бродський Г.М. [3] до основних задач відносять також визначення компетенції органів державної влади в області оподаткування і розподіл їхніх повноважень у даній сфері, що в певній мірі звужує задачі і завдання податкового планування.

Але, незважаючи на достатню увагу науковців до задач і завдань макроекономічного податкового планування, методологія та інституційно-функціональні аспекти податкового планування і збалансування інтересів економічних агентів залишаються поза увагою. В результаті аналізу наукової думки, ми вважаємо за можливе сформулювати основну задачу державного податкового планування як визначення й обґрунтування концепції оподаткування, що враховує суспільно-політичні цілі, які стоять перед державою в да-

ний момент, з обліком їхньої можливої зміни в майбутньому, на підставі якої формуються мета і завдання податкових органів, і здійснюється їхнє функціонування.

Необхідність збалансування інтересів економічних агентів обґрунтована різною метою в процесі реалізації фінансових відносин. Податкові відносини в ринковій економіці формуються в результаті договору міни між суб'єктами фінансових відносин - суспільством як сукупністю платників податків і державою як сукупністю інститутів. При цьому обидві сторони переслідують власні, у тому числі економічні, інтереси, що вступають у протиріччя відносно обсягів податкових вилучень. Зазначене протиріччя можна позбавити гостроти тільки на основі узгодження економічних інтересів, під яким розуміють податкове стимулювання шляхом податкового планування (тобто визначення того рівня вилучень, що, не перешкоджаючи розширеному відтворенню економіки, забезпечує необхідне фінансування державних функцій).

Економічні інтереси платників податків полягають в максимізації доходів від належних їм факторів виробництва. Параметрами, що характеризують дію податкової системи й економічні інтереси платників податків, можуть служити величина податкової бази і фактичне податкове навантаження.

Економічні інтереси держави полягають у максимальному збільшенні податкових доходів як плати за надані суспільству послуги. Параметрами, що дозволяють кількісно оцінити

успішність реалізації економічних інтересів держави, є частка податків у ВВП і сальдо консолідованого бюджету (Таблиця 1).

Аналіз динаміки податкової бази і сукупного податкового навантаження (рис.1) показує, що зростання податкового навантаження супроводжується зниженням податкової бази, і навпаки. При цьому звертає на себе увагу достатньо високе значення податкового навантаження у 1997 році -51,6%.

Слід зазначити ще одну обставину: в період кардинальних змін податкового законодавства (1999-2004 р.) податкове навантаження в середньому вище, ніж у перші роки існування податкової системи. Таким чином, успішність реалізації економічних інтересів платників податків, побічно оцінювана зростанням факторних доходів (сукупною податковою базою), визначається не тільки величиною податкових вилучень, але і такою характеристикою податкової системи, як стабільність.

Однак вплив податкового навантаження все-таки є домінуючим. Як видно з рис.2, для більшості років характерне коливання темпів приросту податкового навантаження і сукупної податкової бази в зворотному зв'язку. У період з переважним впливом неподаткових факторів виявляється річний лаг реакції економіки на зміну обсягів податкових вилучень.

Реалізація економічних інтересів платників податків вимагає росту оподаткованого національного доходу, у свою чергу, при існуючій податковій системі знаходиться в зворотному зв'язку з рівнем податкових вилучень. До-

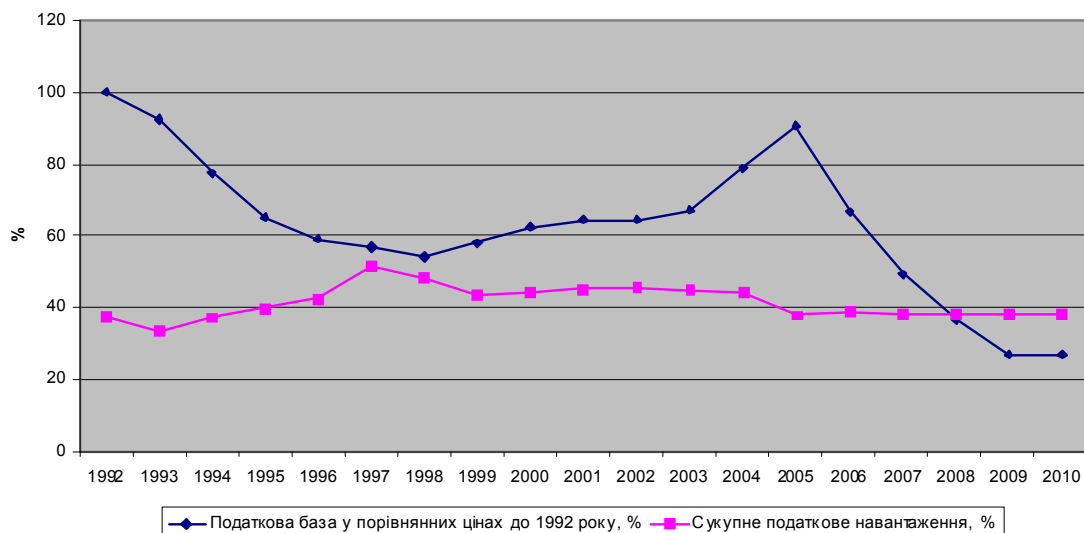


Рис.1. Динаміка податкової бази і сукупного податкового навантаження.

Таблиця 1

Параметри кількісної оцінки реалізації податкової політики

Показники	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Податкова база у порівнянних цінах до 1992 року, %	100,0	92,2	77,3	65,2	58,9	56,9	54,0	57,9	62,5	64,4	64,2	67,1	78,8	90,4	66,8	49,3	36,4	26,9	26,7
Сукупне податкове навантаження, %	37,3	33,3	37,2	39,8	42,5	51,6	48,0	43,4	43,8	45,1	45,3	44,8	44,4	38,0	38,6	38,4	38,4	38,1	38,2
Податкові надходження бюджетної системи, млрд. грн	0,0	0,4	3,3	12,1	17,0	19,7	21,8	25,1	31,3	36,7	45,4	54,3	63,2	98,1	125,7	161,3	227,2	220,9	300,18
ВВП, млрд.грн	5,0	148,3	1203,8	5451,6	81,5	93,4	102,6	130,4	170,1	201,9	220,9	264,2	345,1	424,7	535,9	712,9	948,1	913,3	1064,61
Частка податкових надходжень у ВВП, %	0,2	0,3	0,3	0,2	20,8	21,1	21,3	19,3	18,4	18,2	20,5	20,6	18,3	23,1	23,5	22,6	24,0	24,2	28,2
Сальдо зведеного бюджету, млрд.грн	0,01	0,5	5,2	20,7	30,2	28,1	28,9	32,9	49,1	54,9	62,0	75,3	91,5	134,2	171,8	219,9	297,8	273,0	314,4
Приріст податкової бази до попереднього року, %		-7,8	-14,9	-12,1	-6,3	-2,0	-2,9	3,9	4,6	1,9	-0,2	2,9	11,7	11,6	-23,6	-17,5	-12,9	-9,5	-0,2
Приріст сукупного податкового навантаження до попереднього року, %		-4,0	3,9	2,6	2,7	9,1	-3,6	-4,6	0,4	1,3	0,2	-0,5	-0,4	-6,4	0,6	-0,2	0,0	-0,3	0,1

Примітка. Розраховано автором на основі даних Міністерства фінансів України, Рахункової палати України, Комітету статистики України

датковою умовою реалізації економічних інтересів і інтересів платників податків є стабільність їхніх прав і обов'язків, оскільки тільки тривале збереження рамкових умов дозволяє приймати довгострокові планові економічні рішення.

Таким чином, реалізація економічних інтересів держави при фактично стабільній частці податкових вилучень у ВВП вимагає збільшення обсягів виробництва оподаткованого ВВП.

Аналіз дозволяє зробити висновок, що існуюче в системі податкових відносин принципове протиріччя економічних інтересів платників податків і держави у відношенні обсягів податкових вилучень може бути згладжене шляхом досягнення визначеного компромісу [4], в основі якого лежить прагнення суб'єктів податкових відносин до самоз-

береження в довгостроковій перспективі. Іншими словами, взаємообумовленість існування держави і суспільства вимагає узгодження їхніх економічних інтересів в області оподаткування.

Основний висновок проведеного з ініціативи ОЕСР (OECD) дослідження полягає в необхідності відмови від одностороннього характеру взаємин між податковими органами і платниками податків та встановлення між ними партнерських відносин. В іншій системі взаємин важко забезпечити ефективне функціонування податкової системи, адже, виходячи з досвіду багатьох країн світу (Ірландія, Швейцарія, Нідерланди, США) саме в партнерських відносинах всі учасники податкових відносин отримують особисті та взаємо задовольняючі вигоди (рис.3.)

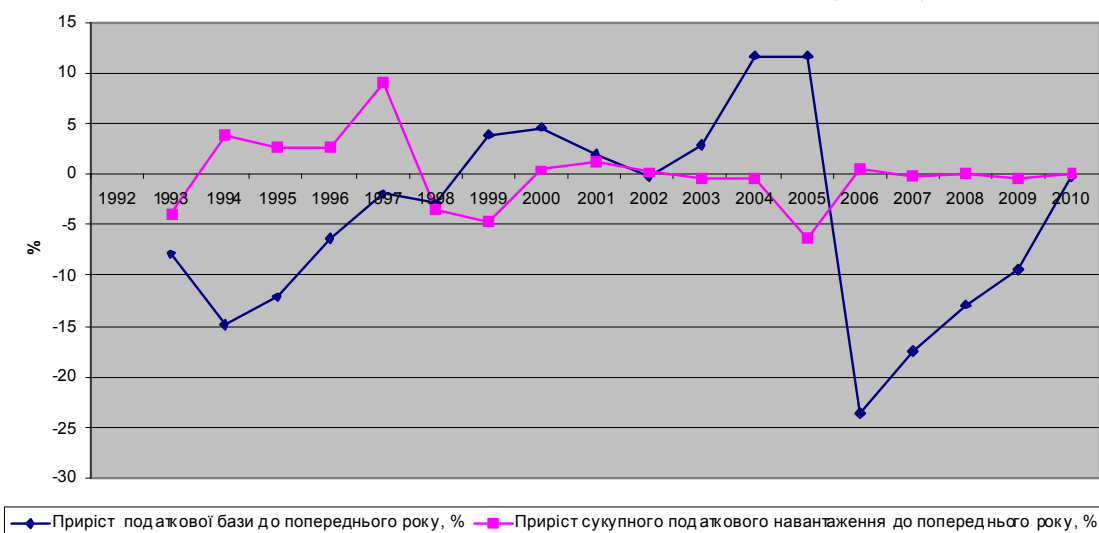


Рис.2. Темпи росту податкової бази і сукупного податкового навантаження до попереднього року.

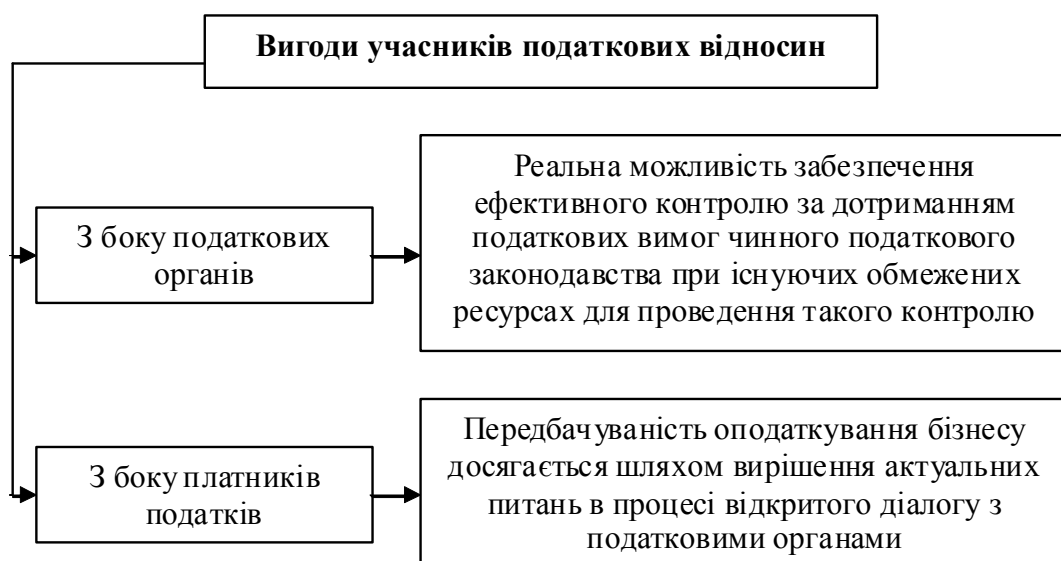


Рис. 3. - Вигоди учасників податкових правовідносин у рамках системи партнерських взаємин

Можна стверджувати, що в партнерській системі взаємин утвориться синергетичний ефект, що значно перевищує просту суму ефектів діяльності кожного із самостійно діючих суб'єктів.

В результаті податкова система при мінімумі ресурсів на її утримання забезпечує максимальну ефективність податкового контролю, не знижуючи ділової активності в країні. А це в свою чергу створює необхідні умови і передумови для економічного росту.

Світова практика сформувала три підходи до побудови системи взаємин

у податковій сфері (рис. 4.): з позиції сили; з позиції права; з позиції інтересів.

Переваги та недоліки кожного підходу до побудови системи взаємин у податковій сфері представлені в таблиці 2.

Третій підхід до побудови взаємин у податковій сфері - з позиції інтересів - припускає не просте дотримання їхніми учасниками діючих норм законодавства, а ставить за мету дотримання на основі закону справедливого балансу приватних інтересів плат-

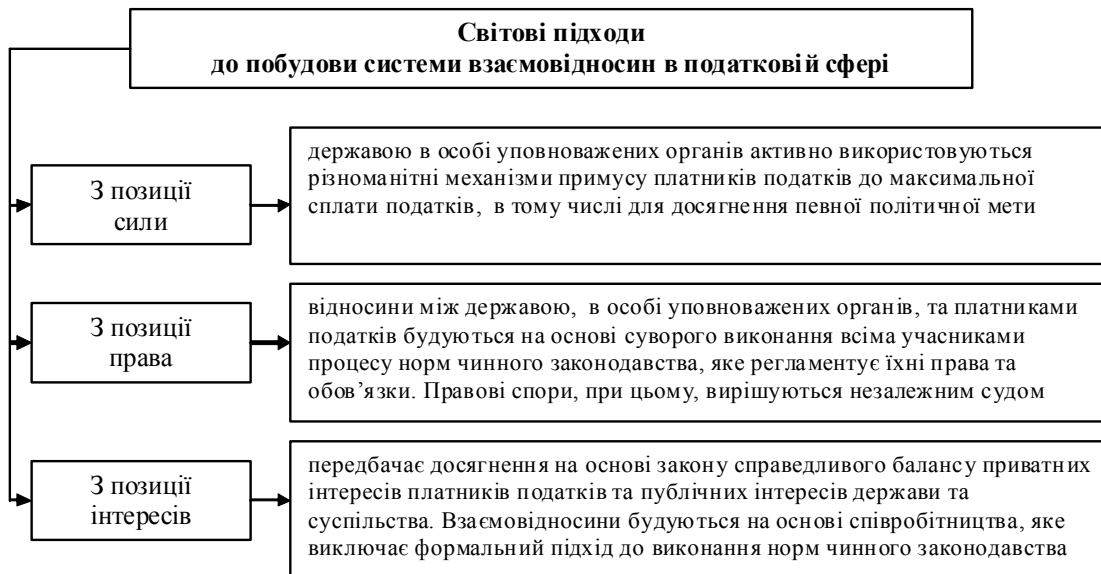


Рис. 4 - Підходи до побудови системи взаємин у податковій сфері

Таблиця 2

Переваги та недоліки підходів до побудови системи взаємин у податковій сфері

Підхід	Переваги	Недоліки
Перший підхід (з позиції сили)	Для податкових органів такий підхід дає відносно успішне вирішення задачі збирання податків	<ul style="list-style-type: none"> – значно знижує ділову активність платників податків, що неминуче тягне за собою зниження конкурентноздатності економіки, відставання темпів росту в порівнянні з іншими країнами; – порушує нормальні взаємини між податковими органами і платниками податків; – вимагає значний обсяг ресурсів для податкового контролю і може призвести до їх виснаження; – провокує застосування нечесних способів взаємодії як з боку податкових органів, так і з боку платників податків
Другий підхід (з позиції права)	Більш справедливий та передбачуваний, в порівнянні з першим. Забезпечує формальну рівність учасників податкових відносин та додержання умов чинного законодавства	<ul style="list-style-type: none"> – створює певні проблеми в ситуаціях, нечітко сформульованих чинним законодавством; – припускає існування певного правового протистояння
Третій підхід (з позиції інтересів)	Передбачає чесне інформування платниками податків податкових органів про всі значущі обставини ведення бізнесу. Платники податків, в свою чергу, мають можливість одержати від податкових органів докладні роз'яснення з питань нарахування і сплати податків, а також справедливе оподаткування і гарантії від переслідування за можливі прорахунки і помилки	<ul style="list-style-type: none"> – принцип співробітництва як основний принцип взаємин між податковими органами, платниками податків законодавчо не закріпленний; – немає чіткої процедури позасудового врегулювання податкових суперечок шляхом досягнення відповідних мирових угод між податковими органами і платниками податків

ників податків з суспільними інтересами.

Взаємини в даному випадку будуються на основі принципу співробітництва, що виключає формальний підхід до застосування норм податкового законодавства.

Як приклад законодавчої моделі подібних взаємин можна привести статті 163, 227 Закону про збори Німеччини, що дозволяють податковим органам обчислювати податок у меншому розмірі чи звільняти платника податків від його податкових зобов'язань, щодо нарахування податку чи виконання податкового зобов'язання в даному конкретному випадку було б несправедливим тиском.

Співробітництво припускає взаємні консультації і націлює сторони на позасудове врегулювання (саме врегулювання, а не вирішення) виникаючих податкових суперечок.

У США впроваджена система співробітництва при врегулюванні податкових конфліктів дозволила досягти значних результатів - 86 % скарг платників податків дозволяються без передачі в суд.

Як один зі стимулів до побудови партнерської системи взаємин необхідно, з нашої точки зору, закріпити на законодавчій основі принцип захисту довіри платників податків стосовно рішень і дій податкових органів.

В даний час система податкового планування побудована переважно на основі показників виконання або відхилення фактично отриманих значень бюджету від очікуваних, наявності фактів перезатвердження показників. Тому наукове обґрунтування виділення податкового планування в самостійну галузь наукової діяльності і практики управління оподаткуванням, систематизація накопичених знань і практичного досвіду з метою забезпечення еко-

номічного росту має важливе теоретичне і методологічне значення.

У податковій практиці виділяють різні види планування податкових надходжень (таблиця 3).

Податкове планування поділяється на:

- поточне - оперативне і короткострокове планування терміном на один - півтора року;

- перспективне - середньостроковий (до п'яти років) і довгостроковий (до десяти років) періоди.

В Україні на загальнодержавному рівні здійснюється поточне податкове планування. Перспективне податкове планування реалізується на мезорівні - рівні місцевих бюджетів.

Поточне, чи короткострокове планування здійснюється по всіх податках і зборах, і служить базою розробки проєктів відповідних бюджетів на рік.

Перспективне планування враховує всю сукупність податків і зборів, здійснюється в цілому по податкових доходах і в більшому ступені залежить від макроекономічних параметрів розвитку економіки.

Оперативне податкове планування проводиться на місяць чи квартал, і його ціль - розробити план реальних надходжень податків і зборів у цих періодах. Цей план служить визначеною базою для податкового планування, оскільки в ході оперативного планування виявляються рівні збирання податків і зборів, стан заборгованості по податкових платежах, динаміка доходів, що випадають, і т.д.

Короткострокове планування на черговий календарний рік виходить з параметрів соціально-економічного розвитку країни, а процедура систематичного зіставлення результатів планування зі статистичними й оперативними даними, підвищує імовірність настання планового сценарію розвитку.

Таблиця 3

Види планування податкових надходжень

Види планування	Зміст
1. Планування податкових надходжень детерміністичним методом	Здійснюється через умовний метод планування податкових надходжень
2. Планування часових рядів податкових надходжень на підставі їх власної динаміки	Побудова скорегованих часових баз податкових надходжень з урахуванням змін у податковому адмініструванні, що впливають на всьому часовому інтервалі
3. Планування з використанням моделей для декількох змінних	Визначення податкової бази по кожному податку. Інформація в такому багатомірному ряді поліпшить якість планування досліджуваного показника

Визначення планового значення надходжень податків і зборів на поточний рік має особливе значення, оскільки необґрунтованість річних оцінок буде сприяти виникненню труднощів, пов'язаних з мобілізацією податковими органами запланованих доходів у бюджетну систему.

На нашу думку, методологія планування повинна базуватися на сукупності логіки планування, основних принципів, методів, системи показників, дій, необхідних для виконання плану, і його моніторингу. Крім того, вона передбачає інституційно-функціональний аспект виконання планованих процедур і заходів. Рівень організації й ефективності планування в значній мірі визначає як поточний, так і перспективний фінансовий стан окремих суб'єктів бюджетної системи, можливості органів місцевого самоврядування виконувати покладені на них функції соціально-економічного розвитку території і задовольняти попит на бюджетні послуги. Методологія податкового планування на рівні держави приведена на рис. 5.

Виходячи з запропонованої методології податкове планування макrorівня дозволить формувати дохідну частину бюджету з урахуванням збалансованої оптимізації основних видів надходжень (податкових і неподаткових доходів), установлювати стратегічні тенденції і закономірності формування структури складових податкових показників, методи забезпечення їхнього ефективного впливу на фактори економічного зростання.

Відповідно до розробленої методології, яка передбачає інституційно-функціональний аспект виконання планованих процедур і заходів, рівень організації й ефективності податкового планування в значній мірі визначає як поточний, так і перспективний фінансовий стан суб'єктів бюджетної системи, а також їхньої можливості виконувати функції соціально-економічного розвитку території і задовольняти попит на бюджетні послуги.

Таким чином, податкове планування макrorівня дозволить формувати дохідну частину бюджету з урахуван-

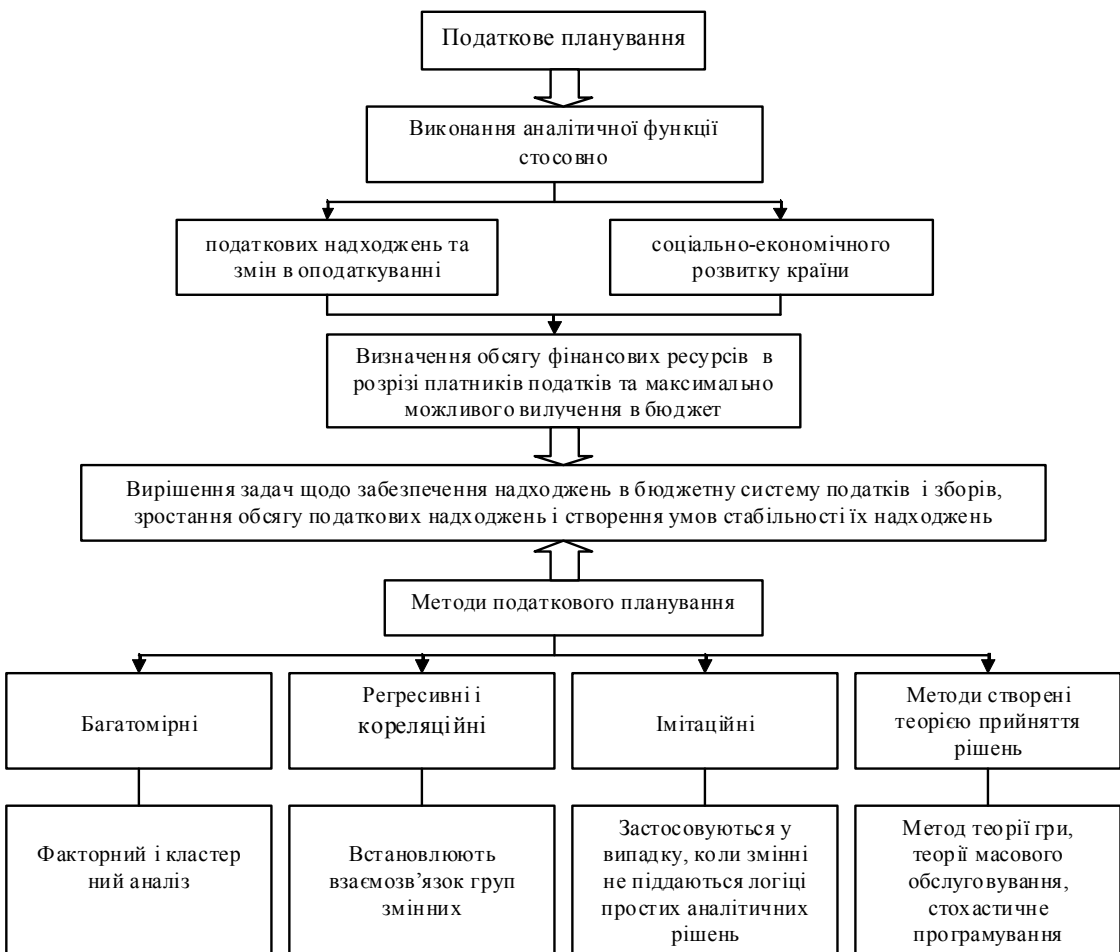


Рис.5. - Методологія податкового планування на рівні держави

ням збалансованої оптимізації основних видів надходжень (податкових і неподаткових доходів), установлювати стратегічні тенденції і закономірності, які формують структуру податкових показників. У податковій частині найбільшою мірою виявляються особливості грошових потоків у фінансовій системі країни. Це викликано тим, що податкові надходження породжують один із самих істотних по розміру і ступеню охоплення учасників грошових потоків у фінансовій сфері.

Аналіз податкового планування з погляду державних інтересів, дозволяє говорити про те, що сучасна податкова політика реалізує не тільки регулюючу функцію податків, але і соціальну, оскільки податкове планування виступає в ролі «коректора» дисбалансу податкової системи. Це, в свою чергу відкриває поле для подальших методологічних розробок моделей узгодження податкових інтересів економічних агентів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податки й оподаткування / Під ред. Поляка Г.Б. і Романова А.Н. М. Юнити, 2002
2. А.І. Крисоватий, А.Я.Кізіма. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. - Тернопіль: Карт-бланш, 2004. - 304с.
3. Худяков А.И., Бродський М.Н., Бродський Г.М. Основы налогообложения. //Спб. Европейский дом, 2002.
4. Гершкович Б.Я. Экономические интересы, стимулирование, мотивация и вопросы экономической политики в Российской Федерации. Пятигорск, 2005. С. 94
5. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2000.-429с.
6. Мельник П.В., Філоненко М.М., Гацька Л.П., Косарська Н.Е. Менеджмент: Навч.посібник. - Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. - 154 с.