

**ДЕРЖАВНО-ВЛАДНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ**

*У статті здійснено спробу проаналізувати основні положення, висвітлені в теорії щодо місця податкового менеджменту в управлінні оподаткуванням в Україні.*

*Ключові слова: оподаткування, державне управління, податковий менеджмент, державно-владні інститути, органи доходів і зборів, податкові відносини.*

***Долгий А. А. Государственно-властные аспекты налогового менеджмента.***

*В статье предпринята попытка проанализировать основные положения, изложенные в теории относительно места налогового менеджмента в управлении налогообложением в Украине.*

*Ключевые слова: налогообложение, государственное управление, налоговый менеджмент, государственно-властные институты, органы доходов и сборов, налоговые отношения.*

***Dolgiy O. O. State and authoritative aspects of tax management.***

*The article attempts to analyze the main provisions outlined by the theory of the place of tax management in the management of tax in Ukraine.*

*Keywords: taxation, public administration, fiscal management, public-government institutions, government revenues and fees, tax relations.*

*Актуальність дослідження, постановка проблеми у загальному вигляді. Вихідні ідеї трансформації податкових відносин відповідно до потреб запровадження їх у якісно новому форматі «орган доходів і зборів – платник податків», введення в дію Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI мають актуальну мету – сприяти досягненню оптимального балансу фінансових інтересів держави і податкоплатників, що вимагає ефективного податкового менеджменту. З точки зору вдосконалення організаційно-правових засад податкової діяльності, в країні, нарешті, діє єдиний кодифікований нормативно-правовий акт, який формує державно-управлінське підґрунтя податкового менеджменту і регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, визначає їх вичерпний перелік та порядок адміністрування, права й обов'язки платників податків, компетенцію органів доходів і зборів, повноваження їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Поряд з тим, подальше реформування вітчизняної податкової системи, в межах якого, до речі, Указом Президента України від 24.12.2012 р. № 726/2012 на базі Державної податкової служби України і Державної митної служби України утворено Міністерство доходів і зборів України, повинно відбуватися відповідно до європейських стандартів, з урахуванням вимог, визначених на стратегічному рівні державного управління оподаткуванням. Це вимагає додаткових досліджень державно-владних аспектів податкового менеджменту в Україні.*

*Зв'язок дослідження з державними програмами. Тема дослідження відповідає основним завданням реформування податкової системи держави, що визначені Програмою економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» від 02.06.2010 року. Вказана програма розроблена Комітетом з економічних реформ, який утворено Указом Президента України від 26.02.2010 р. № 273, на виконання поставленого Главою держави завдання з відновлення економічного зростання та модернізації економіки країни.*

*Огляд останніх досліджень і публікацій, присвячених досліджуваній тематиці. Теоретико-прикладні аспекти податкового менеджменту досліджували у своїх працях П. Бечко, О. Воронкова, В. Дедекаєв, Ю. Іванов, Г. Ісаншина, А. Кізима, А. Крисоватий, А. Маглаперідзе, Т. Рева, О. Тимченко, В. Храпкіна та інші. Проте питання вдосконалення управління оподаткуванням набувають все більшої актуальності у світлі реформування національної податкової системи і тому потребують подальших наукових пошуків.*

*Завданням дослідження є здійснення аналізу теоретичних положень щодо державно-владних аспектів податкового менеджменту в Україні.*

*Вклад основного матеріалу. Управління оподаткуванням, як важлива сфера науково-практичних досліджень і методичних дій, складає частину загальної теорії і практики управління. Це сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких*

органи влади надають функціонуванню податкового механізму заданий законом напрям і координують податкові дії при суттєвих змінах в економіці та політиці [1, с. 18]. Окреслені обставини зумовлюють необхідність розуміння характерних особливостей податкового менеджменту. Розв'язання проблемних теоретико-прикладних питань в окресленій сфері безпосередньо пов'язано з удосконаленням державного управління оподаткуванням в Україні.

Вітчизняні дослідники, формуючи теоретичні положення щодо загального розуміння податкового менеджменту, розглядають його як специфічну форму управління [2, с. 51], інструмент державного управління [3, с. 7–8] та вважають, що в нашій державі управління оподаткуванням об'єктивно набуває рис податкового менеджменту [4, с. 160]. Разом з тим податковий менеджмент спрямовується не лише на організацію оподаткування, а й на вдосконалення всієї податкової системи. Механізм податкового менеджменту передбачає аналіз стану оподаткування, виявлення недоліків, а також розробку пропозицій щодо їх вирішення [1, с. 32]. Податковий менеджмент, у загальному розумінні, є невід'ємним від податкової діяльності. Потреби ж останньої вимагають сьогодні якісно нових підходів до забезпечення належного функціонування системи державного управління оподаткуванням загалом, у процесі організаційно-практичного розвитку органів доходів і зборів, їх становлення як сервісної служби зокрема.

Звернемо увагу на існуюче в теорії різноманіття поглядів на визначення категорії «податковий менеджмент». Зупинимось на основних з них – тих, що, на наш погляд, найбільш влучно віддзеркалюють державно-владні аспекти (ознаки) податкового менеджменту.

Так, Б. Карпінський та Н. Залуцька вважають, що податковий менеджмент – це сукупність прийомів і методів організації податкових відносин з метою забезпечення формування дохідної частини бюджету, централізованих цільових фондів держави та впливу податків на розвиток виробництва і соціальної сфери [5, с. 127]. Я. Литвиненко акцентує увагу на тому, що податковий менеджмент є складовою всієї податкової політики як на рівні держави, так і регіону, галузі, підприємства, громадянина. Податковий менеджмент являє собою систему принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень, пов'язаних з вибором податкової системи, розрахунком податкових платежів, постійним контролем за їх здійсненням [6, с. 49]. Г. Ісаншина розглядає податковий менеджмент як процес управління, пов'язаний із використанням методів впливу податкового механізму на податкову систему [7, с. 7]. Наведені погляди дослідників на цю категорію хоча і є дещо різнохарактерними, вони все ж розкривають її основні ознаки.

У теорії податковий менеджмент, з точки зору кола його суб'єктів, за рівнями трактується як з позиції платників податків, так і з позиції державно-владних інституцій. Проілюструємо сказане теоретичними положеннями.

Л. Гацька, В. Журавський та С. Константінова є прихильниками позиції, що існує три рівні податкового менеджменту [8, с. 79–80]. Серед них: макрорівень, суб'єктами якого є Президент України, орган законодавчої влади, органи виконавчої влади. До цього рівня вони відносять також недержавні організації, що беруть участь в регулюванні відносин у сфері оподаткування. Метарівень – податковий менеджмент державних контролюючих органів. Мікрорівень – корпоративний податковий менеджмент як складова частина фінансового менеджменту (по суті, фінансовий менеджмент. – О. Д.), що передбачає розробку управлінських рішень, спрямованих на формування і підвищення ефективності фінансового потенціалу підприємства, регулювання його взаємовідносин з державою в процесі перерозподілу доходів й наповнення Державного бюджету.

Прихильником поділу податкового менеджменту на державний і корпоративний є Т. Юткіна [9, с. 134–139]. Вона розглядає державний податковий менеджмент як систему державного управління оподаткуванням, що здійснює координацію і вдосконалює всі сторони оподаткування й включає в себе бюджетно-податкове планування, прогнозування, бюджетно-податкове регулювання, бюджетно-податковий контроль [9, с. 148–180]. Корпоративний податковий менеджмент – це форма управління фінансовими і податковими відносинами на підприємстві [9, с. 181–191]. Та складність державно-владних процесів, пов'язаних з бюджетно-податковим плануванням, прогнозуванням, регулюванням та контролем, надає підстави стверджувати, що активну участь в них приймають не тільки органи державної виконавчої влади.

П. Бечко та Н. Лиса також виокремлюють два рівні податкового менеджменту [10, с. 19]: а) макрорівень – державний податковий менеджмент; б) мікрорівень – податковий менеджмент підприємств (організацій), або корпоративний податковий менеджмент. Вони вважають, що державний податковий менеджмент є системою управління податковими потоками з боку органів державної влади в межах установлених процедур й елементів податкового процесу. Суб'єктами ж

державного податкового менеджменту виступають органи законодавчої та виконавчої влади, органи місцевого самоврядування [10, с. 67–68]. Як бачимо, ці дослідники, крім державних органів – законодавчої та виконавчої влади, відносять до суб'єктів державного податкового менеджменту ще й органи місцевого самоврядування. Але останнє, вочевидь, потребує більш докладного обґрунтування. На наш погляд, така позиція дійсно може ґрунтуватися на положеннях статті 3 «Податкове законодавство України» Податкового кодексу України, де визначено, що частиною податкового законодавства України є рішення «... органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом».

Н. Катрук вважає, що основними завданнями державного податкового менеджменту є побудова раціональної податкової системи, належного рівня організації компетентних органів, їх дієздатності та налагодженості роботи [2, с. 51]. Акцентуючи увагу на організації діяльності компетентних органів, цей автор не заперечує, що виконати всі перелічені завдання без реалізації повноважень інших органів виконавчої та законодавчої влади навряд чи можливо.

Привертає увагу позиція О. Воронкової, яка трактує державний податковий менеджмент виключно як адміністративно-розпорядчу діяльність державних органів виконавчої влади щодо організації процесу оподаткування [11, с. 104]. Вона переконана, що податковий менеджмент не структурується за рівнями управління. На її думку, суб'єктом податкового менеджменту є виключно держава в особі компетентних органів виконавчої влади, а тому поняття податкового менеджменту та державного податкового менеджменту ототожнюються. Більше того, використання поняття «корпоративний податковий менеджмент», на погляд цього дослідника, є некоректним [12, с. 28]. О. Воронкова доходить загального висновку, що податковий менеджмент – це один з видів соціального управління, пов'язаний з публічними інтересами. Він являє собою активну управлінську діяльність, реалізується у суспільному житті та охоплює проблеми як суспільства в цілому, так і його окремих членів [13, с. 17]. Як бачимо, її позиція не завжди співпадає з поглядами інших дослідників, думки яких розглянуті у нашій роботі, і не повною мірою відповідає особливостям державно-владного характеру, які притаманні податковому менеджменту не тільки у площині реалізації виконавчої влади. Але, якщо звернутися до поглядів О. Воронкової, то слід зазначити, що функціональна діяльність компетентних органів державної виконавчої влади завжди перебуває у центрі уваги суспільства, адже у процесі реалізації цього виду державної влади значною мірою забезпечується виконання законів, у тому числі про податки. Від довершеності останнього – правового елемента податкового менеджменту, на наш погляд, чи не найбільше залежить його ефективність. Між тим, недоліки правової підтримки податкового менеджменту в Україні призводять до значних прорахунків при визначенні мети і плануванні заходів з реалізації податкової політики держави. Назвемо деякі з них:

1) нестабільність податкового законодавства. За два роки з часу прийняття Податкового кодексу України, станом на 01.01.2014 р., до цього Закону 49 разів вносилися зміни. А з 01.01.2014 р. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставок окремих податків» від 19.12.2013 р. № 713-VII вже знову передбачені зміни;

2) наявність суперечностей між окремими нормами Податкового кодексу України та підзаконними нормативно-правовими актами, які повинні узгоджуватися з положеннями Кодексу. Подекуди це призводить до необґрунтованого збільшення податкового навантаження на податкоплатників, створюючи передумови для ухилень від сплати податків, звернення до інституту оптимізації їх сплати;

3) наявність розгалуженої системи податкових пільг, що використовуються з метою оптимізації сплати податків, у схемах мінімізації податкових зобов'язань, в особистих інтересах суб'єктів господарювання, для підтримки ними власного бізнесу, а не державних інтересів. Це призводить до значних бюджетних втрат;

4) наявність у структурі Міндоходів України спеціального підрозділу, наділеного правом здійснення оперативного-розшукової діяльності, – податкової міліції, котра неоднозначно сприймається платниками податків. Між тим, ще в Концепції реформування кримінальної юстиції України, що є чинною, було визначено: «Для виконання завдань щодо проведення досудового розслідування податкових, фінансових та митних злочинів і кримінальних проступків податкова міліція має бути відокремлена від Державної податкової служби України і реорганізована у самостійний орган кримінальної юстиції в системі Міністерства фінансів України – фінансову поліцію» [14], що не виконано дотепер. (Хоча, на наш погляд, для забезпечення фінансових інтересів держави цей підрозділ поки що повинен залишатися у структурі Міндоходів). Тому окремими податкоплатниками неадекватно, з елементами недовіри, сприймається проголошений

курс на трансформацію фіскальних органів у сервісну службу в поєднанні з наявністю в структурі Міндоходів силового підрозділу з правом оперативно-розшукової діяльності – податкової міліції;

5) не підвищують рівня ефективності податкового менеджменту і самозаспокійливі відомчі оцінки ступеня взаємовідносин з платниками податків щодо їх обслуговування органами доходів і зборів, що різняться з оцінками представників бізнесу. Це стосується і відомчих оцінок поширеності корупції серед співробітників [15] та добровільності сплати податків у державі: останні дані – 96 %. І це тоді, коли за оприлюдненими 2012 року розрахунками фахівців колишньої ДПС України тінювий сектор економіки країни щорічно сягає близько 350 млрд. грн., з яких до 145 млрд. грн. – заробітна плата. Проголошений високий рівень добровільної сплати податків узагалі може поставити питання про доцільність утримання державою чималого за чисельністю апарату податківців і митників, який нараховує декілька десятків тисяч осіб. Дійсно, навіщо витрачати кошти на відомство, якщо майже всі податки сплачуються добровільно?

б) негативним фактором є й послаблення дії мотиваційного механізму державного управління діяльністю органів доходів і зборів, що виражається у суттєвому скороченні, в порівнянні, наприклад, з 2008 роком, реальної заробітної плати податківців. Особливо на міському (районному) і регіональному рівнях. Так, постанова Кабінету Міністрів України «Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів» від 09.03.2006 р. № 268 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання оплати праці працівників Міністерства доходів і зборів та його територіальних органів» від 07.08.2013 р. № 597) передбачає, зокрема, такі розміри місячного посадового окладу: для осіб начальницького складу податкової міліції державних податкових інспекцій у районах, районах у містах, які призначені на посади інспекторів, – 677 грн.; для спеціалістів, призначених на посади державних інспекторів, – 677–689 грн. Це при тому, що згідно зі статтею 7 Закону України «Про Державний бюджет України на 2014 рік» від 16.01.2014 р. № 719-VII прожитковий мінімум для працездатних осіб з 1 січня 2014 р. складає 1218 гривень. Отже, розміри заробітної платні податківців є явно недостатніми. Навіть з урахуванням передбачених надбавок до посадових окладів за спеціальні звання. Особливо для молодих співробітників органів доходів і зборів – тих, хто тільки починає працювати і може отримувати такі надбавки лише в сумі від 30 до 110 грн. Окреслений підхід до матеріального забезпечення податківців підтримує, серед іншого, таке негативне явище в органах доходів і зборів України, як корупція.

Наведеним переліком негативні фактори, що відповідним чином впливають на податковий менеджмент в країні, не вичерпуються. Зрозуміло, для мінімізації такого впливу потрібні час і комплексні зусилля всіх суб'єктів управління оподаткуванням в Україні.

*Висновки з проведеного дослідження і перспективи подальших розвідок:*

1) аналіз результатів наукових пошуків, проведених дослідниками окресленої проблеми, підтверджує, що податковий менеджмент знаходить свої прояви у функціональній діяльності державно-владних органів, які наділені спеціальними повноваженнями у сфері управління оподаткуванням, і розглядати податковий менеджмент доцільно, перш за все, як управлінське явище;

2) діяльність державно-владних органів у сфері управління оподаткуванням повинна бути неухильно пов'язана із чітко регламентованими нормою права правилами, що регулюють податкові відносини. Ігнорування реального потенціалу інших, окрім органів виконавчої влади, державно-владних інституцій, на нашу думку, здатне негативно впливати на ефективність діяльності, пов'язаної з реалізацією заходів податкового характеру, що вживаються з метою забезпечення формування дохідної частини бюджету;

3) подальше реформування податкової системи України, його наукове супроводження, доцільно здійснювати з урахуванням багатоаспектності такого управлінського явища, як податковий менеджмент, зокрема його державно-владної складової. Модернізуючи практику оподаткування, слід брати до уваги, що досконалий податковий менеджмент, тяжіючи до принципів державного управління, здатен суттєво сприяти створенню в Україні привабливого бізнес-клімату.

#### **Список використаних джерел:**

1. Крисоватий А. І. Податковий менеджмент: навчальний посібник / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 304 с.

2. Катрук Н. Обґрунтування сутності державного податкового менеджменту в контексті становлення наукової думки / Н. Катрук // Наука й економіка. – 2010. – № 2 (18). – С. 47–55.
3. Омел'янчук А. А. Розвиток механізму державного управління оподаткуванням фізичних осіб : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02 / А. А. Омел'янчук. – Х., 2006. – 18 с.
4. Гацька Л. П. Проблеми формування інститутів управління оподаткуванням в Україні / Л. П. Гацька, І. М. Рижий // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. – Серія 31-3. – С. 159–163.
5. Карпінський Б. А. Стратегічний податковий менеджмент як механізм управління економічним розвитком держави / Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька // Стратегічні пріоритети. – 2007. – № 4 (5). – С. 126–133.
6. Литвиненко Я. В. Податкова політика : [навч. посіб.] / Литвиненко Я. В. – К. : МАУП, 2003. – 224 с.
7. Ісаншина Г. Ю. Податковий менеджмент : навчальний посібник / Г. Ю. Ісаншина. – Краматорськ : ДДМА, 2003. – 160 с.
8. Гацька Л. П. Підходи до визначення сутності податкового менеджменту / Л. П. Гацька, В. Л. Журавський, С. М. Константінова : Бюджетно-податкова політика: теорія, практика, проблеми : матеріали науково-практичної конференції / Національна академія державної податкової служби України. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – С. 78–81.
9. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение : учебник / Т. Ф. Юткина. – М. : ИНФРА, 2000. – 429 с.
10. Бечко П. К. Податковий менеджмент : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. зал.] / П. К. Бечко, Н. В. Лиса. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.
11. Воронкова О. М. Організаційні засади податкового менеджменту / О. М. Воронкова // Науковий вісник Національної академії ДПС України (економіка, право). – 2005. – № 1 (28). – С. 104–109.
12. Воронкова О. М. Теоретичні засади податкового менеджменту / О. М. Воронкова // Вісник економічної науки України. – 2011. – № 2. – С. 25–29.
13. Воронкова О. М. Податковий менеджмент в Україні : особливості, проблеми, перспективи : монографія / Воронкова О. М. – Ірпінь, 2012. – 396 с.
14. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 15 лютого 2008 року «Про хід реформування системи кримінальної юстиції та правоохоронних органів» : Указ Президента України від 8 квітня 2008 року № 311/2008 [Електронний ресурс] // Офіційне інтернет-представництво Президента України. – Режим доступу : <http://www.president.gov.ua/documents/7703.html>.
15. Докладніше див.: Собуцький Сергій. Наразі податкова – найменш корумпована серед державних структур / Сергій Собуцький // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 25 (693). – С. 10.

*\* Долгий Олександр Олександрович – кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник, провідний науковий співробітник Науково-дослідного інституту Національної академії прокуратури України.*