

УДК 658:336.2

ББК 65.9 (2 Укр) 261.8

Кміть В.М., Івах Г.В.

РОЛЬ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ УКРАЇНИ

Львівський національний університет
імені Івана Франка,
Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України,
економічний факультет,
кафедра фінансів, грошового обігу і кредиту,
79008, м. Львів, просп. Свободи, 18,
тел.: 0322394490,
e-mail: virakmit@ukr.net

Анотація. У статті розкрито сутність державного податкового менеджменту та з'ясовано роль податкового регулювання в умовах нестійкого ринкового середовища, визначено основні методи й способи такого регулювання, його цілі, функції та результати.

Ключові слова: державний податковий менеджмент, податкове регулювання, податкова політика, система оподаткування.

Annotation. The article reveals the essence of the state tax management and defines the role of tax regulation in the volatile market environment, the basic methods and techniques of such regulation, its objectives, functions and results.

Key words: state tax management, tax regulation, tax policy, tax system.

Вступ. Державний податковий менеджмент охоплює ту сферу податкової політики, метою якої є забезпечення дохідної частини Державного бюджету України та формування цільових фондів, а також вплив обов'язкових платежів податкового характеру на розвиток підприємництва та соціальної сфери. Податкова політика в Україні першочергово є орієнтованою на вирішення фіскальних завдань, ніж на дотримання соціальної справедливості, унаслідок чого підприємства стають об'єктом державного податкового регулювання, а податковий менеджмент – засобом удосконалення фінансової системи в цілому.

Вагомий внесок у розвиток досліджень стосовно економічно-правових основ функціонування державного податкового менеджменту зробили такі вчені, як В.Л. Андрущенко, В.В. Буряковський, О.Д. Василик, М.В. Гринюк, О.М. Десятнюк, Ю.Б. Іванов, В.В. Карпова, А.Я. Кізіма, А.І. Крисоватий, Я.В. Литвиненко, П.В. Мельник, С.М. Онисько, В.М. Опарін, А.М. Соколовська, О.М. Тимченко, Д.Г. Черник, Л.М. Шабліста та інші.

Попри те, що окремі аспекти зазначеної проблеми доволі детально аналізувалися вищезгаданими авторами, дотепер в Україні бракує комплексних системних досліджень із цієї проблематики. Саме це, на нашу думку, зумовлює актуальність теми дослідження й необхідність загальнотеоретичної та практичної оцінки широкого кола функціональних аспектів ефективності податкового регулювання економічних процесів.

Постановка завдання. Метою статті є визначення місця та ролі податкового регулювання в системі державного податкового менеджменту. Завдання, які нами ставляться, це – визначення суті податкового регулювання, принципів його дії та значення для держави. Методологічною основою дослідження є економічна теорія й наукові праці вчених-економістів.

Створення і впровадження якісно нової системи державного податкового менеджменту, яка б передбачала вдосконалення податкового законодавства й методології податкового регулювання, дозволить збільшити обсяги виробництва та підвищити його

ефективність, а також створити умови для легального функціонування реального сектора економіки й сприятливого податкового клімату.

Результати дослідження. Державний податковий менеджмент є багатоаспектною та відносно новою економічною категорією, і саме тому у вітчизняній фінансовій науці ще не виробилося єдиного системного підходу до визначення цієї системи.

Поняття державний податковий менеджмент С.М. Онисько розглядає як сукупність прийомів і методів організації податкових відносин з метою забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу податків на розвиток виробництва й соціальної сфери. Російський учений Д.Г. Черник розглядає державний податковий менеджмент як процес впливу податків й оподаткування на поведінку суб'єктів господарювання і населення за допомогою податкового адміністрування і здійснення податкового планування, податкового регулювання й податкового контролю з метою оптимального й ефективного економічного та соціального розвитку суспільства. М.В. Карп вважає, що державний податковий менеджмент – це процес управління шляхом використання методів взаємодії податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики [1, с.52]. Схожої думки стосовно визначення державного податкового менеджменту дотримується і Г.Ю. Ісаншина [2, с.8]. О.М. Воронкова трактує державний податковий менеджмент як адміністративно-розпорядчу діяльність державних органів виконавчої влади щодо організації процесу оподаткування [3, с.105]. З іншого боку до визначення сутності податкового менеджменту підходить Я.В. Литвиненко, розуміючи під ним систему принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень, пов'язаних з вибором податкової системи, розрахунком податкових платежів, постійним контролем за їх здійсненням [4, с.49]. Найуніверсальнішим є підхід Ю.Б. Іванова, А.І. Крисоватого, А.Я. Кізими та В.В. Карпової, які стверджують, що державний податковий менеджмент – це процес управління податковою системою держави з метою реалізації податкової політики.

Можна виділити два підходи до визначення поняття “державний податковий менеджмент”: процесний і системний. За процесного підходу об'єктом управління державного податкового менеджменту виступає сам процес оподаткування в державі, за системного – податкова система держави [1, с.52].

Отже державний податковий менеджмент – це сукупність загально-правових норм, правил, форм, способів і методів управління податковою системою держави з метою координації та вдосконалення всіх аспектів оподаткування й напрямів реалізації державної податкової політики.

Державний податковий менеджмент охоплює сферу податкової політики держави, її метою є організація такої податкової системи, яка б задовольняла, з одного боку, усі або більшість фінансових потреб держави, а з іншого, – не була б обтяжливою для платників податків. Менеджмент цього рівня повинен здійснюватися залежно від економічної та фінансової стратегії держави й відповідно до розробленої податкової стратегії [5, с.10].

Систему державного податкового менеджменту подаємо на рис. 1.

Державний податковий менеджмент включає податкове прогнозування і планування, податкове регулювання і податковий контроль. Ураховуючи такі складові, він являє собою комплекс взаємодії фінансово-бюджетних сфер діяльності, регламентований відповідними правовими нормами, і визначає: установлення та оцінку планових, фактично виконаних і прогнозних податкових зобов'язань суб'єктів податкових правовідносин – податкове планування; прийняття науково обґрунтованих важелів поточного втручання в хід виконання бюджетів держави стимулюючого характеру – податкове регулювання; використання санкційних заходів впливу при порушенні норм податкового законодавства – податковий контроль [6, с.48–50].



Рис. 1. Структура державного податкового менеджменту [7, с.11]

Далі намагатимемося з'ясувати та глибше розкрити ключову роль податкового регулювання в умовах нестійкого ринкового середовища.

Податкове регулювання вважаємо одним із наймобільніших елементів податкового механізму та сфери державного податкового менеджменту. Стрижнем податкового регулювання виступає система економічних засобів оперативного втручання в хід виконання податкових зобов'язань.

Підходи різних українських учених до визначення сутності податкового регулювання практично однакові. Так, наприклад, А.І. Крисоватий та А.Я. Кізіма вважають, що “податкове регулювання – це заходи непрямого впливу на економіку та соціальні процеси через зміну податків, податкових ставок, податкових пільг, зниження чи підвищення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету” [6, с.121]. Р.П. Жарко під податковим регулюванням розуміє комплекс дій державних органів на зміну параметрів податкової системи й податкового механізму з метою досягнення певних соціальних та економічних цілей [8, с.7]. Є.Б. Бережний дійшов висновку, що податкове регулювання – це сукупність заходів щодо впливу держави на рівень економічної активності в суспільстві шляхом зміни параметрів податкового поля [9, с.8]. П.А. Лайко ж стверджує, що податкове регулювання являє собою процес як установлення тих чи інших податків, так і включення до їх суто фіскального механізму, який відображає сутність податків, тих елементів, завдяки яким з'являється можливість не-

рівнозначного впливу таких податків на різних суб'єктів оподаткування та різні операції, які ними проводяться [10, с.51]. На думку Ю.Б. Іванова, під податковим регулюванням слід розуміти свідомий, активний і цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин за допомогою засобів та інструментів податкової політики для досягнення бажаних соціально-економічних результатів. Саме через податкову політику держава не тільки формує джерела фінансування суспільно необхідних витрат, реалізуючи фіскальну функцію податків, але й забезпечує створення потрібних передумов до структурної перебудови національної економіки та її зростання. Тобто регулююча функція податків виступає основою податкового регулювання [11, с.41].

Головною метою податкового регулювання є стримуючий або стимулюючий вплив на ті господарські процеси і явища, які відбуваються в державі. При цьому важливою є вимога – податкове регулювання повинне бути економічно доцільним, обґрунтованим і виваженим. Суб'єктом регулювання виступають уповноважені законодавчі та виконавчі органи влади, а об'єктом – фінансово-господарська діяльність, яка спрямована на збільшення або зменшення виробництва валового внутрішнього продукту.

Політика податкового регулювання, будучи складовим елементом податкової політики, означає цілеспрямовану діяльність держави з урегулювання вартісних пропорцій розподілу та перерозподілу ВВП. Вона визначає принципи, напрями, структуру сегмента участі держави в регулюванні економічних процесів у суспільстві [12, с.63].

Ефективна реалізація податкового регулювання потребує економічного обґрунтування системи інструментів і принципів його здійснення.

Інструментами такого регулювання є відповідні методи та способи (рис. 2), які активно використовуються державою відповідно до ситуаційних економічно-політичних умов конкретного часового періоду.

Щодо принципів податкового регулювання, то під ними розуміємо норми та правила, що закладені в основу податкової політики держави як одного з основних важелів державного податкового менеджменту.

Принципи податкового регулювання є похідними, по-перше, від принципів державного регулювання економіки, а по-друге, від принципів оподаткування та податкової політики. Зокрема, виділяють такі [12, с.80–87]:

- *наукової обґрунтованості* – один з базових принципів державного регулювання, який передбачає врахування вимог об'єктивних економічних законів, реалій економічного, політичного й соціального життя суспільства, національних особливостей;
- *узгодження інтересів* – законодавчо закріплений як один з базових принципів побудови податкової системи, оскільки механізм впливу заходів податкової політики на соціально-економічні процеси реалізується саме через учасників податкових правовідносин;
- *системності податкового регулювання*, що зумовлено системним характером об'єкта регулювання – національної економіки, яка являє собою складну динамічну систему, що включає різні рівні й елементи, тому податкове регулювання має виходити із системних засад у розв'язанні економічних, соціальних, екологічних та інших проблем;
- *комплексності* – податкове регулювання не є єдиним методом реалізації соціально-економічної політики держави, тому має застосовуватися в комплексі з іншими прямими й непрямими методами державного регулювання, такими як митно-тарифне регулювання, державна політика ціноутворення, бюджетна політика, монетарна політика, ліцензування певних видів господарської діяльності;
- *пріоритетності* – передбачає чітке визначення пріоритетів податкового регулювання – основних соціально-економічних проблем розвитку країни, на вирішенні яких податковими заходами слід зосередитися державі в конкретний момент часу.

Найбільш складною проблемою є саме визначення цих пріоритетів та обмеження щодо їх кількості, що є об'єктивною вимогою дієвої податкової політики й повинно бути врегульоване на законодавчому рівні;



Рис. 2. Система податкового регулювання

- *раціонального сполучення стратегічного й тактичного підходів у податковому регулюванні.* Як відомо, залежно від характеру цілей податкової політики податкове регулювання може мати як стратегічний, так і тактичний характер, але, виходячи з принципу пріоритетності, перевага в податковому регулюванні має віддаватися саме використанню податкових інструментів стратегічного характеру;
- *законодавчого врегулювання,* який полягає в тому, що всі інструменти такого регулювання у сфері оподаткування мають бути чітко регламентовані відповідними законодавчими актами. Його реалізація потребує системного вдосконалення податкового законодавства;
- *адаптації* – передбачає коригування впливу держави на соціально-економічні процеси залежно від внутрішніх і зовнішніх умов розвитку країни на основі безперервного аналізу дієвості й ефективності заходів податкового регулювання. Не-

від'ємною вимогою реалізації цього принципу є раціональне поєднання гнучкості та стабільності використовуваних регулятивних інструментів;

- *безперервності* – полягає в тому, що процес податкового регулювання, хоча й реалізується за допомогою окремих дискретних механізмів, термін дії яких є обмеженим, але в цілому має безперервний характер;
- *мінімальної достатності*, що витікає з відповідного принципу державного регулювання економіки, який полягає в тому, що держава має виконувати тільки ті функції, які не може забезпечувати ринок. Реалізація цього принципу накладає певні обмеження на масштаби та глибину регулятивних впливів держави;
- *ефективності податкового регулювання* – означає порівняння витрат бюджетів і витрат, пов'язаних з податковим адмініструванням заходів податкового регулювання, з результатами державного втручання в економіку засобами податкової політики.

Висновки. Таким чином, податкове регулювання вважаємо одним із найважливіших дієвих державних методів регулювання економіки, що є особливо затребуваними в умовах нестійкого ринкового середовища.

З погляду сфери впливу воно відноситься до економічних методів, оскільки реалізується саме через економічні інтереси суб'єктів податкового процесу. За формою впливу належить до непрямих методів, а за рівнем управління – здійснюється як на загальнодержавному, так і на місцевому. За масштабом впливу заходи податкового регулювання можуть мати загальний, галузевий або функціональний характер. За ступенем регламентації податкове регулювання класифікують як нормований метод державного регулювання, а з погляду тривалості дії воно може мати довгостроковий (стратегічний) або оперативний (тактичний) характер [12, с.66–70].

Виходячи із специфіки податкового регулювання різних соціально-економічних процесів на макrorівні, основними завданнями, які розв'язуються за його допомогою, є [12, с.73–75]: регулювання попиту та пропозиції; формування раціонального співвідношення між накопиченням і споживанням; вплив на темпи інфляційних процесів; формування раціональної галузевої структури; стимулювання інвестиційних процесів; підтримка інноваційної діяльності; насичення ринку соціально значущими товарами та послугами; прискорений розвиток депресивних регіонів.

Проте, незважаючи на вагоме значення, яке займає податкове регулювання в системі державного податкового менеджменту, усе ж існує низка чинників, які мають безпосередній вплив на його ефективність.

До них, як правило, належать [10, с.55–58]:

1. Обмеження, що випливають із суспільного призначення податків як джерела створення централізованого фонду фінансових ресурсів з метою забезпечення суспільних благ і необхідності дотримання принципів оподаткування.
2. Обмеження зовнішнього характеру, які визначаються конкретною економічною ситуацією (рівень інфляції, рівень безробіття, нерівність індивідів за доходами, нерівномірність розвитку регіонів тощо).
3. Перекладання податків (розрізняють: перекладання між виробниками, споживачами та постачальниками; розподіл податкового тиску між основними факторами виробництва; міжособовий розподіл, регіональний розподіл, розподіл між поколіннями).
4. Обмеження, що виникають унаслідок законодавчого встановлення податків і реалізації прийнятих рішень державними службами.

Більше того, доцільно зауважити, що сфера ефективного застосування податкового регулювання є обмежена окремими обставинами [12, с.78–79]:

1. Регулюючий вплив далеко не завжди приводить до гарантованого одержання очікуваного результату, оскільки податкове регулювання є тільки одним із множини факторів, що зумовлюють економічну поведінку суб'єктів господарювання.

2. Проблема ефективності податкового регулювання пов'язана з відповідними витратами, які держава в особі контролюючих органів несе у зв'язку з розробкою, реалізацією регулюючого впливу, адмініструванням податків і контролем за цим процесом.
3. Застосування конкретних інструментів податкового регулювання має бути чітко регламентованим на законодавчому рівні для попередження можливих зловживань.
4. Будь-який засіб у сфері податкового регулювання має певний часовий термін застосування, який визначається тривалістю життєвого циклу відповідного регулятивного інструмента.

Отже, державний податковий менеджмент характеризується низкою загальних і спеціальних функцій, які реалізуються через принципи й інструменти податкового регулювання, роль і значення якого важко переоцінити. Наявність проблем (як теоретичного, так і методологічного характеру), пов'язаних із розвитком державного податкового менеджменту з метою забезпечення стабільних надходжень до бюджетів усіх рівнів та цільових фондів, зумовлює потребу в розробленні та застосуванні нових концептуальних підходів до формування такої податкової системи, яка б, з одного боку, задовольняла всі або більшість фінансових потреб держави, а з іншого, – вона не повинна бути обтяжливою для платників податків. Для цього на державному рівні повинна розроблятися відповідна податкова політика, яка б узгоджувалась із бюджетною та була основою економічної й фінансової стратегії держави.

1. Катрук Н. О. Обґрунтування сутності державного податкового менеджменту в контексті становлення наукової думки / Н. О. Катрук // Наука й економіка. – 2010. – № 2 (18). – С.47–55.
2. Ісаншина Г. Ю. Податковий менеджмент : [навчальний посібник] / Г. Ю. Ісаншина. – К., 2003. – 258 с.
3. Воронкова О. М. Організаційні засади податкового менеджменту / О. М. Воронкова // Науковий вісник. Економіка, право. – Ірпінь, 2005. – № 1 (28). – С. 104–109.
4. Литвиненко Я. В. Податкова політика : [навчальний посібник] / Я. В. Литвиненко. – К., 2003. – 224 с.
5. Кравчук Г. В. Податковий менеджмент : навчальний посібник / Г. В. Кравчук, С. М. Шкарлет. – Чернігів, 2005. – 332 с.
6. Крисоватий А. І. Податковий менеджмент : [навчальний посібник] / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма. – Тернопіль, 2004. – 304 с.
7. Податковий менеджмент : навчальний посібник // [Л. О. Омелянович, О. О. Папаїка, В. О. Орлова та ін.]. – Донецьк, 2008. – 231 с.
8. Жарко Р. П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 / Р. П. Жарко. – К., 2006. – 20 с. (укр.).
9. Бережний Є. Б. Податкове регулювання підприємницької діяльності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.02 / Є. Б. Бережний. – Х., 2000. – 18 с. (укр.).
10. Лайко П. А. Податкове регулювання підприємницької діяльності : монографія / П. А. Лайко, Р. П. Жарко. – К., 2007. – 252 с.
11. Іванов Ю. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – № 19. – С. 36–43.
12. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування : монографія / [за заг. ред. Ю. Б. Іванова]. – Х., 2007. – 445 с.
13. Іванов Ю. Б. Проблеми податкового регулювання і планування податкових платежів : наукове видання / Ю. Б. Іванов. – Х., 2006. – 240 с.

Рецензенти:

Михасюк І.Р. – доктор економічних наук, професор, академік АН Вищої школи України, завідувач кафедри економіки підприємства Львівського національного університету імені Івана Франка;
Скаска О.І. – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту ЛІБС УБС НБУ.