



Тетяна КОЩУК

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТА ПРАГМАТИЗМ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ

Обґрунтовано необхідність підвищення ефективності податкової політики в Україні як однієї з передумов досягнення стійкого економічного зростання. Розглянуто спільні риси й відмінності управління оподаткуванням, державного податкового менеджменту та податкового адміністрування. Доведено перспективність поширення практики державного регламентування та регулювання економічних відносин у сфері оподаткування на основі зміщення акцентів від прийняття ситуативних управлінських рішень до формування збалансованої системи методологічного забезпечення та методичних дій.

It is grounded necessity of increase of efficiency of realization of tax policy in Ukraine as one of pre-conditions of achievement of the proof economy growing. General lines and differences of management by taxation, state tax management and tax administration are explored. There is perspective of distribution of practice of state regulation and adjusting of economic relations in the field of taxation on the basis of displacement of accents from acceptance of situations administrative decisions to forming of the balanced system of the methodological providing and methodical actions.

Проблема прийняття ефективних управлінських рішень у процесі формування та реалізації податкової політики завжди була і залишається актуальною навіть для держав із розвинутою ринковою економікою, а в умовах трансформації економічних відносин вона набуває особливої гостроти.

Криза державних фінансів, з одного боку, та відсутність позитивних тенденцій у розвитку підприємницького сектору – з іншого ставлять перед урядами країн із перехідними економіками непрості завдання на перших етапах реформ. Для подолання цих кризових явищ в економіці

України було сформовано податкову систему на зразок зарубіжних аналогів, із початково закладеним доволі високим рівнем перерозподілу ВВП. Це не привело до очікуваних позитивних результатів, оскільки відбулось в умовах недооцінки можливостей та прорахунків у сфері податкового регулювання, а також неузгодженості фіскальної та грошово-кредитної політики загалом. Більше того, як зазначено в наукових дослідженнях С. В. Львовичкіна, П. В. Мельника [1], В. М. Опаріна, А. М. Соколовської [2], В. М. Федосова [3], спостерігалось подальше поглиблення кризи і спотворення економічних відносин.

Проблеми з формуванням дохідної частини бюджету та зростаючий рівень тінізації економіки змусили уряд переглянути орієнтири податкової політики і визнати необхідність зниження податкового навантаження зокрема. З того часу починається період адаптації податкової системи до існуючих умов господарювання, що, правда, супроводжується численними, часто суперечливими, змінами законодавства. Варто згадати хоча б дискусії навколо неузгодженостей положень Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" [4; 5]. Відбувається усвідомлення того, що фіскальні інтереси держави не можна ставити вище необхідності створення сприятливих умов для активного розвитку підприємницького сектору¹. Проте удосконалення оподаткування на основі зниження ставок податків і запровадження податкових преференцій здебільшого не додають стимулів для розширення економічної діяльності більшості суб'єктів господарювання в умовах реальної економіки, обертаючись втратами для бюджету. З 1998 р. суми наданих податкових пільг перевищують надходження податків та податкових платежів [6, 7]. Здійснюване методом спроб і помилок реформування податкової сфери та загальної економічної політики України супроводжувалося макроекономічною стабілізацією, а згодом – економічним зростанням. Однак говорити про остаточне усунення кризових явищ, як і про перспективність самого безсистемного реформування не доводиться.

Нині ми наближаємось до усвідомлення того, що ефективність діяльності держави у сфері регулювання економічних відносин залежить від вибору доктрини її соціально-економічного роз-

витку відповідно до задекларованих фінансових зобов'язань перед суспільством, поточного стану економіки, традицій і перспективних напрямків макроекономічного регулювання, а також від формування збалансованої системи прийняття рішень. Причому, як доведено досвідом успішних економічних трансформацій країн так званого постсоціалістичного простору, котрі нещодавно стали повноправними членами Європейського Союзу, впровадження оптимальної фіскальної (а в її складі податкової) політики в комплексі з відповідними заходами грошово-кредитного регулювання можна вважати передумовою позитивних зрушень в економіці загалом та оздоровлення державних фінансів зокрема, а забезпечення максимальної узгодженості всіх управлінських рішень – чинником прискорення реформ. Тому, незважаючи на опосередкований (через процеси розподілу та перерозподілу ВВП) вплив оподаткування на розвиток соціально-економічної системи, подальше дослідження теорії та практики реалізації податкової політики в Україні доцільно здійснити саме з таких позицій.

Проблема оптимального оподаткування, розглянута в працях В. Л. Андрущенка, О. Д. Василика, О. Д. Данілова, І. О. Луніної, Ю. І. Ляшенка, П. В. Мельника, А.М. Соколовської, В. М. Суторміної, В. М. Федосова з погляду необхідності забезпечення держави фінансовими ресурсами для виконання покладених на неї функцій, не підриваючи стимулів підприємницької ініціативи, збереження достатнього рівня реальних доходів усіх податкоплатників та досягнення максимальної поверненості сплачених податків через суспільні блага і трансфертні платежі, а також одночасної стабільності й гнучкості в прийнятті рішень, у баченні А. І. Крисоватого вже трансформувалась у визначення критеріїв формування податкової політики в правовій державі [7, 24–29]. Тому в межах цієї публікації зосередимо

¹ Цьому передувала поява публікацій, в яких на основі аналізу висновків теорії Лаффера обґрунтовано досягнення безумовного зростання доходів бюджету в результаті зниження податкового навантаження.

більше уваги на ще недостатньо розроблених в економічній літературі методологічних аспектах даної проблеми.

Визнання невідповідності податкової системи України основоположним принципам оподаткування та недосконалості державного управління в податковій сфері спонукає до вироблення рекомендацій щодо подальшого реформування податкових відносин. Причому такий науковий пошук супроводжується як дискусіями стосовно необхідного рівня перерозподілу ВВП через бюджетну систему та державні цільові фонди, оптимальних пропорцій співвідношення прямих і непрямих податків, визначення пріоритетів преференційного оподаткування тощо, так і наявністю доволі широкого спектра думок щодо практичного аспекту встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів.

Реалізацію податкової політики нині пов'язують, принаймні, з трьома термінами, які часто вживають як слова-синоніми. Це – “управління оподаткуванням”, “податковий менеджмент” і “податкове адміністрування”. Тому, перш за все, спробуємо показати власне бачення науково-понятійного апарату і поділитися думками щодо місця кожної з названих форм прийняття управлінських рішень в системі регулювання економічних відносин у сфері оподаткування.

Необхідність узгодження всіх елементів податкової системи виникла ще на перших етапах її формування, зумовивши появу управління оподаткуванням. Це була перша форма реалізації податкової політики в Україні, що й нині продовжує розвиватись як наука і практика прийняття управлінських рішень з метою координації оподаткування.

Терміни “податковий менеджмент” і “податкове адміністрування” почали використовувати в науковому сенсі у зв'язку з необхідністю організації діяльності держави щодо регулювання податкової сфери на основі виробленої системи принципів, методів, форм і прийомів управління фінансовими ресурсами та

відносинами. Причому характерними ознаками цих форм реалізації податкової політики, на відміну від управління оподаткуванням, прийнято вважати безумовну підпорядкованість усіх рішень обраній концепції економічних трансформацій та спрямованість управлінських дій як на узгодження, так і на вдосконалення оподаткування.

Якщо таке розмежування понять поступово утверджується у вітчизняній економічній науці, то з'ясуванню спільних рис і відмінностей податкового менеджменту та податкового адміністрування досі не приділялось належної уваги. Більш того, дослідження цих форм реалізації податкової політики завжди відбувалось паралельно і характеризується гострою полемікою у трактуванні як теоретичних, так і практичних її аспектів. Часто навіть складається враження, що визнається існування тільки одного із двох понять.

Теоретико-концептуальні засади податкового менеджменту розробляли Д. Ю. Мельник, Т. Ф. Юткіна, М. В. Карп, О. М. Тимченко, А. Я. Кізіма, Я. В. Литвиненко, Т. М. Рева та ін.

Розглянемо найбільш поширені підходи до визначення суті податкового менеджменту. Так, Т. Ф. Юткіна зазначає, що податковий менеджмент включає вироблення правових засад оподаткування на основі історичного досвіду, сучасних досягнень економічної науки і практики, забезпечення умов функціонування конкретного податкового механізму, його елементів (планування, регулювання, контролю) і створення обліково-аналітичних, звітних правил, документів тощо [8, 139]. Як бачимо, наголошується на необхідності розуміння цієї категорії як процесу встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових коштів держави. Проте це визначення, на наш погляд, є дуже громіздким, надміру абсолютизує методичні та недостатньо висвітлює методологічні аспекти прийняття управлінських рішень.

В. М. Карп стверджує, що податковий менеджмент – це процес управління шляхом використання методів впливу податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики [9, 47]. Таке визначення, незважаючи на дещо прикладний характер трактування суті досліджуваного нами поняття, уособлює розуміння податкового механізму вже не як набору конкретних податкових дій, а як об'єктивно необхідного процесу управління перерозподільними відносинами у сфері податкового планування, прогнозування, регулювання і контролю, тобто в ширшому його значенні. Хоча, на нашу думку, при цьому не зовсім коректно в ролі керованої системи обрано податкову систему, оскільки зміни до неї вносяться у законодавчому порядку, а будь-який менеджмент передбачає насамперед певні оперативні дії.

Податковий менеджмент у баченні О. М. Тимченко – це сукупність прийомів і методів організації податкових відносин для забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу на розвиток виробництва і соціальної сфери [10, 21]. Таке визначення загалом відповідає основним сутнісним характеристикам податкового менеджменту як соціально-економічної категорії, щоправда, за винятком частини, де формулюється мета. На наш погляд, про необхідність забезпечення держави фінансовими ресурсами для виконання покладених на неї функцій і створення умов для ефективного функціонування підприємницького сектору доцільно говорити в контексті теоретико-концептуальних засад податкової політики.

Звернемо увагу ще на один проблемний аспект. Хоча в сучасній економічній науці податковий менеджмент традиційно асоціюється з макrorівневими процесами, на даний час уже було здійснено кілька спроб дослідити підвалини оптимізації оподаткування на рівні господарюючого суб'єкта (корпоративного податкового менеджменту) [11; 12]. Останній ми вважаємо за доцільне

розглядати з позицій організації економічної діяльності самостійного ринкового агента або групи господарських одиниць на основі використання усіх легальних можливостей зростання прибутковості функціонування, шляхом зменшення податкового навантаження. Тому, залишаючи наразі поза увагою форми прояву корпоративного податкового менеджменту, зазначимо, що податковий менеджмент на макроекономічному рівні коректніше називати державним.

Таким чином, у нашому розумінні податковий менеджмент – це система методів, форм і прийомів організації економічних відносин для оптимізації оподаткування, а його макrorівнева складова – державний податковий менеджмент – це система методів, форм і прийомів регламентування та регулювання економічних відносин у сфері оподаткування для реалізації податкової політики.

На відміну від податкового менеджменту, податкове адміністрування здебільшого розглядають з практичної точки зору. Причому для наявних небагатьох теоретичних узагальнень цієї форми реалізації податкової політики не є характерним значне розшарування антагоністичних думок.

Так, російська економічна наука поняття “податкове адміністрування” найчастіше розкриває з двох сторін. По-перше, як систему органів управління (законодавчих та адміністративних податкових) [13, 342], до обов'язків яких включають процедурне забезпечення реалізації податкової політики. До компонентів податкового адміністрування належать: визначення функцій податкового органу, переліку робочих процедур для виконання кожної функції, закріплення функцій за підрозділами податкового органу [14, 34]. По-друге, як сукупність норм і правил, що регламентують податкові дії та конкретну податкову техніку, а також передбачають відповідальність за порушення податкового законодавства [15, 23].

З такими міркуваннями ми, звичайно, погоджуємось. Причому вважаємо за доцільне додати: якщо державний податковий менеджмент – це, перш за все, важлива сфера методологічного забезпечення прийняття управлінських рішень, то податкове адміністрування – система науково обґрунтованих методичних дій щодо регламентування та регулювання економічних відносин в оподаткуванні. Тобто, ми переконані, що ці терміни відображають дві взаємопов'язані сторони координації та удосконалення оподаткування в процесі реалізації податкової політики.

Оригінальністю в дослідженні окресленого кола питань українськими науковцями відзначається підхід В. Л. Андрущенка, який, вивчаючи на категоріальному рівні форми прояву поняття “фіскальне адміністрування”, розглядає його з позицій політики, науки і мистецтва. Тобто, у баченні автора фіскальне адміністрування – це державна політика в розумінні дій владних та управлінських структур, за допомогою яких наявні фінансові ресурси в певних пропорціях розподіляються між приватним і публічним секторами економіки, між державою і населенням, а уряд за рахунок податків реалізує свої функції; наука, що формує принципи ефективного управління податковою системою за даних соціально-економічних умов і суспільно-політичних обставин, оцінює податкову систему за певними теоретичними критеріями; мистецтво в усьому, що стосується успішного забезпечення з боку причетних до оподаткування державних діячів, службовців і спеціалістів з реалізації податкової політики шляхом проведення адекватних рішень через органи законодавчої представницької влади та функціонування податкової системи на основі професійних знань, досвіду і високої виконавської майстерності [16, 30].

Загалом погоджуючись із таким розумінням наукових і практичних аспектів реалізації податкової політики, вважаємо

за необхідне зробити кілька зауважень термінологічного характеру. З погляду ретроспективи доцільність використання поняття “фіскальне адміністрування” для дослідження управлінських дій щодо регламентування оподаткування, звичайно, не викликає сумнівів. На початкових етапах формування ринкових відносин податки були чи не єдиним джерелом доходів держави, їх акумулювання здебільшого обмежувалося прийняттям управлінських рішень методичного спрямування, а структура видаткової частини бюджету була елементарно простою. Проте нині, коли фінансова політика пов'язується не лише з діяльністю держави у сфері оподаткування, а й передбачає досягнення ефективного розподілу видатків бюджету, і виникає гостра потреба оптимального вибору серед альтернатив у встановленні, правовому регламентуванні та організації справляння податків і податкових платежів, розмежоване вживання таких термінів, як “податкове адміністрування” та “державний податковий менеджмент” можна вважати повністю виправданим.

Разом із цим, антропоцентризм міркувань В. Л. Андрущенка навів нас на думку про існування на стику державного податкового менеджменту, податкового адміністрування та управління оподаткуванням галузі наукових і практичних знань, де методологія переплітається з методикою, координація оподаткування із його удосконаленням, – уособлення своєрідного симбіозу теорії оптимального оподаткування і фіскальної соціології та особливого напрямку прийняття управлінських рішень щодо регламентування взаємовідносин фіску і податкоплатників (рис. 1).

Організація взаємовідносин суб'єктів оподаткування на основі досягнення компромісу в комплексі з оптимальним вибором загальної стратегії формування податкової політики та пріоритетів макроекономічного регулювання загалом є передумовою позитивних зрушень у

реформуванні податкової сфери і визначає ефективність економічних перетворень. Проте у практиці регламентування та регулювання оподаткування в Україні, всупереч задекларованому курсу гармонізації взаємовідносин фіска та податкоплатників, реальні дії уряду здебільшого мають ситуативний характер, і тому, як видно з рис. 1, не можуть претендувати на досягнення бажаних результатів.

Реформування податкових відносин не супроводжується адекватним прийняттям та узгодженням рішень методологічного і методичного характеру. Нововведення в оподаткуванні найчастіше зумовлюються вимогами централізації певного обсягу фінансових ресурсів, є результатом лобіювання групових інтересів або пристосування до інституційного середовища регулювання економічних процесів. Доказом відсутності системних трансформацій на основі сформованої концепції соціально-економічного розвитку можна вважати, зокрема, запровадження пропорційного механізму справляння податку з доходів фізичних осіб. Це приклад того, як задля спрощення процедур адміністрування і створення вельми сумнівних умов для детінізації економіки було знехтувано сутнісними принципами опо-

даткування. Хоча не менш значного фіскального ефекту можна було досягти й за допомогою зменшення кількості ставок та пом'якшення прогресивності шкали податку в комплексі із силовими заходами боротьби з ухилянням від оподаткування. Тим більше, що це рано чи пізно доведеться зробити в майбутньому. Тому нині маємо всі підстави говорити про недосконале управління оподаткуванням, значні перекоси в розвитку державного податкового менеджменту та численні недоліки в податковому адмініструванні.

Очевидними є прорахунки й у сфері планування, прогнозування, регулювання та контролю при реалізації податкової політики. Податкове планування та прогнозування досі здійснюють шляхом простої екстраполяції як позитивних, так і негативних тенденцій розвитку податкових відносин на наступні періоди, внаслідок чого виникають значні розбіжності фактичного обсягу податкових надходжень від прогнозованого. Відсутність науково обґрунтованих підходів у податковому регулюванні не сприяє активізації фінансово-господарської діяльності тих суб'єктів ринку, які могли б забезпечити економічне зростання на інноваційній основі. Сучасна практика надання податкових пільг за

галузевим і територіальним принципами, практично не вирішуючи макроекономічних завдань, лише перекладає тягар оподаткування на податкоплатників, які цими пільгами не користуються.

Ми вважаємо, що нині назріла потреба організації функціонування податкового механізму не лише на основі вироблення певної послідовності дій у межах податкового процесу як складової



Рис. 1. Взаємозв'язки управління оподаткуванням, державного податкового менеджменту та податкового адміністрування в процесі реалізації податкової політики

бюджетного процесу, а як збалансованої системи прийняття управлінських рішень у ході реалізації податкової політики. Адже без формування науково обґрунтованого методологічного забезпечення координації та вдосконалення оподаткування не можна сподіватися на віддачу від найдосконаліших методичних дій і навпаки.

Таким чином, необхідність підвищення ефективності реалізації податкової політики вимагає якнайшвидшого здійснення переходу від ситуативного управління оподаткуванням до комплексного використання елементів державного податкового менеджменту і податкового адміністрування, реформування на цій основі податкового планування, прогнозування, регулювання та контролю, а також поширення практики підпорядкованості прийняття управлінських рішень умові досягнення компромісу у взаємовідносинах держави, податкоплатників і громадян-виборців. Власне в такому ракурсі й доцільно розглядати перспективи подальших досліджень раціоналізації оподаткування транзитивної економіки України.

Література

1. Андрущенко В. Л. Фінанське адміністрування як наука і мистецтво // *Фінанси України*. – 2003. – № 6. – С. 27–35.
2. Карп В. М. *Налоговий менеджмент: Учебник для вузів*. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 477 с.
3. Кізима А. Я. *Податковий менеджмент: Навчально-методичний посібник*. – Тернопіль: Астон, 2002. – 166 с.
4. Ковальчук К. Ф., Рева Т. М. *Налоговий менеджмент промислового підприємства: Монографія*. – Днепропетровськ: Інститут технології, 2000. – 122 с.
5. Крисоватий А. І. *Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання: Монографія*. – Тернопіль: Видавництво Кап'юка, 2000. – 246 с.
6. Мельник П. В. *Розвиток податкової системи в перехідній економіці: Монографія*. – Ірпінь: Академія Державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
7. *Налоги и налогообложение 3-е изд.* / Под ред. В. В. Романовского, О. В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2002. – 576 с.
8. Перонко И. А., Красницкий В. А. *Налоговое администрирование // Налоговый вестник*. – 2000. – № 10. – С. 22–25.
9. Соколовська А. М. *Податкова система держави: теорія і практика становлення*. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.
10. Таранов І. М. *Фінансовий потенціал України та ефективність справляння податків: Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук*. – Тернопіль, 2004.
11. Тимченко О. М. *Податковий менеджмент. Навчально-методичний посібник*. – К.: КНЕУ, 2000. – 150 с.
12. Тропіна В. Б. *Податок із доходів фізичних осіб: новий закон – нові питання // Фінанси України*. – 2004. – № 4. – С. 63–68.
13. Федосов В., Опарін В., Львовичкін С. *Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: Монографія / За наук. ред. В. Федосова*. – К.: КНЕУ, 2002.
14. Черник Д. К. *Основы налоговой системы: Учебник для вузов / Д. К. Черник, А. П. Починок, В. П. Морозов*. – 3-е изд. перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 517 с.
15. Юрій С., Бак Н. *Актуальні проблеми податкової політики: інфраструктура податку з доходів фізичних осіб в Україні // Журнал європейської економіки*. – 2004. – № 1. – Том 3. – С. 17–34.
16. Юткина Т. Ф. *Налоги и налогообложение: Учебник*. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 429 с.