

Д.І. ДЕМА, І.В. ШЕВЧУК

**Податковий менеджмент:
адміністрування податків і зборів**

Навчальний посібник

*За загальною редакцією
кандидата економічних наук, професора Д.І. Деми*

ЖИТОМИР

2014

УДК 336.22:658

ББК 67.99(2)2

Д 30

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів, які навчаються за освітньо-професійною програмою спеціаліста, магістра зі спеціальності «Фінанси і кредит» (лист № 1/14 – 4176 від 25.03.2014).

Рецензенти:

Гарасим П.М. – доктор економічних наук, професор, декан обліково-економічного факультету Львівської державної фінансової академії;

Петрук О.М. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Житомирського державного технологічного університету;

Цаль-Цалко Ю.С. – доктор економічних наук, професор, перший проректор, проректор з навчальної роботи, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського національного агроекологічного університету.

У навчальному посібнику розкрито теоретико-методичні основи і практичні аспекти ведення обліку платників податків, нарахування податків та обліку фактично внесених сум. Особлива увага приділена вивченню методики проведення податкових перевірок: камеральних, документальних (планових і позапланових) та фактичних. Важливе місце у навчальному посібнику відводиться вивченню питань організації погашення податкових зобов'язань (податкового боргу) платників податків. До кожного розділу навчальний посібник містить питання для самоперевірки, тестові завдання, задачі та перелік рекомендованої літератури для поглибленого вивчення курсу.

Призначено для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, викладачів, магістрів, аспірантів, слухачів факультетів післядипломної освіти. Посібник буде корисним також спеціалістам-практикам, підприємцям та фінансистам.

З М І С Т

Вступ	5
Змістовий модуль 1. Теоретико-методичні аспекти управління податковою системою держави	7
Розділ 1. Теоретичні та організаційні основи податкового менеджменту	7
Розділ 2. Система податкових органів та їх роль у податковому процесі	25
Розділ 3. Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства.....	55
Тестові та практичні завдання для контролю знань до змістовного модулю 1.....	74
Змістовий модуль 2. Адміністрування податків і зборів: облік платників податків.....	84
Розділ 4. Організація обліку платників податків як елемент податкового контролю.....	84
Розділ 5. Порядок обліку платників податків в органах Державної податкової служби.....	98
Розділ 6. Особливості реєстрації платників податків – фізичних осіб в органах Державної податкової служби.....	112
Розділ 7. Механізм зняття платників податків з обліку в органах Державної податкової служби.....	127
Розділ 8. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів Державної податкової служби.....	145
Тестові завдання для контролю знань до змістовного модулю 2.....	153
Змістовий модуль 3. Адміністрування податків і зборів: контрольно-перевірочна робота.....	158
Розділ 9. Податкова перевірка – основний метод податкового контролю.....	158

Розділ 10. Методика проведення документальної планової та документальної невіізної перевірки.....	174
Розділ 11. Методика проведення документальної позапланової та фактичної перевірки.....	185
Тестові завдання для контролю знань до змістовного модулю 3.....	205
Змістовий модуль 4. Діяльність податкових органів щодо погашення заборгованості платників податків	213
Розділ 12. Організація податкової роботи з погашення заборгованості платників податків.....	213
Розділ 13. Податкова застава та адміністративний арешт майна.....	229
Тестові завдання для контролю знань до змістовного модулю 4.....	245
Методичне забезпечення самостійної та індивідуальної роботи студентів з навчальної дисципліни «Податковий менеджмент».....	252
Термінологічний словник.....	258
Список використаної література	268
Додатки	274

ВСТУП

Розвиток України як соціально-орієнтованої держави націленої на інтеграцію у Європейське Співтовариство визначатиметься рівнем розвитку усіх державних інститутів, зокрема й податкової системи. Водночас податкова система потребує приведення у відповідність з пріоритетами державної політики соціально-економічного розвитку, забезпечення достатнього обсягу сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів на основі проведення збалансованої бюджетної політики. У зв'язку з цим посилюється значення податкового менеджменту як сукупності прийомів та методів цілеспрямованого впливу на відносини з приводу розподілу ВВП з метою формування централізованого грошового фонду держави засобами оподаткування та створення сприятливих умов для розвитку економіки та соціальної сфери.

Дієздатність економічної системи держави значною мірою залежить від ефективності управління у сфері оподаткування. Це потребує висококваліфікованих кадрів, спроможних брати участь у розробці податкового законодавства, здійснювати планування податкових надходжень та контролювати правильність їх нарахування та своєчасність сплати до бюджету.

Предметом навчальної дисципліни «Податковий менеджмент: адміністрування податків і зборів» є вивчення діяльності органів Державної податкової служби щодо організації процесу оподаткування юридичних та фізичних осіб, яка заснована на законодавчих та інших нормативно-правових актах, що регламентують правовідносини між податковими органами та платниками податків стосовно погашення податкових зобов'язань перед бюджетом.

Метою навчальної дисципліни «Податковий менеджмент: адміністрування податків і зборів» є надання студентам знань з організації податкової діяльності та управління у сфері оподаткування в межах податкової політики держави.

Завдання дисципліни – формування у майбутніх фахівців знань з організації діяльності органів Державної податкової служби щодо обліку платників податків, контрольо-

перевірочної роботи та засвоєння технологій, що застосовуються для погашення податкового боргу.

Навчальна дисципліна «Податковий менеджмент: адміністрування податків і зборів» досліджує питання здійснення різноманітних податкових процедур: ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності, нарахування штрафних санкцій у разі порушення податкового законодавства платниками податків тощо. Особлива увага приділена вивченню методики проведення податкових перевірок: камеральних, документальних (планових та позапланових) та фактичних, а також правильності нарахування та своєчасності сплати до бюджету податків і зборів. Важливе місце у навчальному посібнику відводиться вивченню питань щодо реструктуризації податкового боргу платників податків.

До кожної теми у навчальному посібнику наведено перелік основних понять і категорій, контрольних питань та питань для самоконтролю. Змістовні модулі завершуються переліком тестових та практичних завдань, які допоможуть студентам повторити та закріпити вивчений матеріал. Окрім цього в посібнику представлено методичні рекомендації для самостійної та індивідуальної роботи студентів, перелік тем рефератів, термінологічний словник та додатки. Це створює передумови для засвоєння студентами засад податкової роботи, наглядно ілюструє податкові процедури та відкриває можливості сформуванню теоретичну та методологічну базу знань, необхідну для подальшого оволодіння податковим інструментарієм на практиці.

Робота з посібником буде ефективною у поєднанні з уважним і осмисленим вивченням відповідних законодавчих та нормативно-правових документів, навчально-методичної та періодичної літератури.

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВОЮ СИСТЕМОЮ ДЕРЖАВИ

РОЗДІЛ 1: ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Основні терміни та поняття: адміністрування податків, податковий менеджмент, податкове планування і прогнозування, податковий контроль, податкове регулювання, методи податкового регулювання, податкове навантаження, оптимізація оподаткування.

1. Податковий менеджмент як галузь наукових знань

Управління податковою системою являє собою складову частину загальної системи управління фінансами країни. Як окрема галузь знань податковий менеджмент виник на початку ХХ століття і відтоді набув широкого розвитку у високо розвинутих країнах як науково-практичний засіб управління фінансовими ресурсами у сфері оподаткування.

В економічній літературі поняття «менеджмент» визначається як сукупність прийомів і методів цілеспрямованого впливу на об'єкт для досягнення конкретного результату. Виходячи з вищезазначеного, об'єктом управлінського впливу в податковій сфері є відносини, що виникають між державою і платником з приводу сплати до бюджету податків і зборів. Результатом такого впливу є, з одного боку, формування централізованого фонду грошових коштів держави, а з іншого – створення сприятливих умов для розвитку господарської діяльності, регулювання соціально-економічного життя суспільства.

У науковій літературі існує багато різноманітних поглядів на сутність, значення та функції податкового менеджменту. У більшості наукових праць податковий менеджмент розглядається на макроекономічному та мікроекономічному рівні, тобто на рівні держави і підприємства. Зокрема, Іванов А.І. зазначає, що податковий менеджмент спрямований на узгодження суб'єктивних намірів платників податків і осіб, що відповідають за справляння податків, із реальними

обставинами та організаційною ефективністю податкової системи, поєднання ідеально бажаного з реально можливим за умов, що склалися. Податковий менеджмент, на відміну від управління оподаткуванням, спрямований не лише на організацію оподаткування, а й на вдосконалення всієї податкової системи, проте складність цієї категорії обумовлює різницю підходів до її трактування [12]. Буряк С.В. визначає податковий менеджмент як систему методів реалізації на практиці потенціалу, закладеного в економічну категорію «податок». Водночас науковець зазначає, що на сучасному етапі податковий менеджмент є складовою державного менеджменту та виступає тим типом управління, який повністю відповідає умовам ринкової економіки та забезпечить стабільне надходження податків до бюджету [2].

На думку Крисоватого А.І., податковий менеджмент необхідно розглядати у трьох аспектах: як систему управління податками; як соціальний прошарок тих, хто здійснює роботу з управління податками та як форму підприємництва стосовно корпоративного та персонального податкового менеджменту [17]. Ярема Б.П визначає податковий менеджмент як сукупність норм і правил, що регламентують податкову етику, податкову діяльність, податкову техніку, а також визначають міру відповідальності за порушення податкового законодавства [59].

Узагальнивши наведені визначення, зазначимо, що **податковий менеджмент** – це сукупність прийомів та методів цілеспрямованого впливу на відносини з приводу розподілу ВВП з метою формування централізованого грошового фонду держави засобами оподаткування та створення сприятливих умов для розвитку економіки та соціальної сфери. Складовими елементами (функціями) податкового менеджменту є:

1. Законодавча діяльність. В процесі законотворчої діяльності визначаються принципи оподаткування, встановлюються види податків, обов'язкових платежів і їх елементи (платники, об'єкти, ставки, пільги), розробляється порядок розрахунків з бюджетом.

2. Планування податків. Цей вид діяльності має на увазі визначення сум податків і обов'язкових платежів, що повинні надійти в бюджет для фінансування витрат.

3. Податковий контроль. Для забезпечення надходжень запланованих сум платежів у бюджет необхідно здійснення контролю за правильністю обчислення і своєчасністю сплати податків та обов'язкових платежів. Цей вид діяльності припускає ведення податкового обліку і здійснення контролю за виконанням податкового законодавства, облік платників податків та облік нарахованих та фактично сплачених сум до бюджету.

Контроль за виконанням податкового законодавства здійснюється шляхом проведення камеральних, документальних (планових або позапланових, виїзних або невиїзних) та фактичних перевірок. Законодавча діяльність і планування податків відносяться до стратегічного управління в сфері податкової діяльності, а податковий контроль – до оперативного. На мікрорівні управління в сфері оподаткування передбачає податковий облік, обчислення сум податків і обов'язкових платежів, забезпечення їх своєчасної сплати до бюджету.

2. Структура податкового менеджменту

Податковий менеджмент включає три рівні, які взаємопов'язані між собою: державний, корпоративний та персональний (рис. 1).

Державний податковий менеджмент – процес управління податковою системою держави з метою реалізації податкової політики. Процес управління податковою системою полягає в тому, що уповноважені органи, перш за все, обирають напрям функціонування та розвитку податкової системи, який виражається в податковій політиці [24].

Податкова політика – це система заходів держави у сфері оподаткування, які відображають спрямованість і ступінь державного втручання в економіку. Спрямованість державного втручання в економіку у сфері оподаткування визначається функціями податків: фіскальною та регулюючою.



Рис. 1. Структура податкового менеджменту

Фіскальна функція полягає в мобілізації коштів до бюджетів у вигляді податків для формування фінансових ресурсів держави. Регулююча функція проявляється у визначенні за допомогою податків пропорцій перерозподілу валового внутрішнього продукту між державою й суб'єктами господарювання з метою підвищення рівня економічного розвитку держави.

Податкова політика реалізується за допомогою податкового механізму, який є системою форм та методів управління податковою системою.

У складі державного податкового менеджменту можна виділити такі складові елементи (рис. 2):

- податкове прогнозування та планування;
- податкове регулювання;
- податковий контроль.

Податкове планування і прогнозування є основою реалізації не тільки фіскальних завдань, але й оптимізації тактики і стратегії податкового регулювання і контролю. Податкове

планування і прогнозування базується на оцінці ефективності податкової системи в цілому з позиції виконання нею фіскальних завдань і впливу на економіку, а також на аналізі причин відхилення між плановими і фактичними сумами податкових надходжень.



Рис. 2. Елементи державного податкового менеджменту

Основне завдання податкового планування і прогнозування полягає у необхідності економічно обґрунтованого забезпечення якісних і кількісних параметрів бюджетних завдань і перспективних програм соціально-економічного розвитку країни, виходячи з розробленої доктрини.

Виконується дане завдання як у розрахунку на один фінансовий рік (поточне податкове планування), так і на більш тривалу перспективу (податкове прогнозування). Розробка поточних завдань у сфері оподаткування на відповідний плановий період містить цілий ряд взаємопов'язаних дій:

- пошук варіантів податкової політики із врахуванням тенденцій, які склались в економіці за минулий період;
- оцінка варіантів оптимального оподаткування, їх ранжування у розрізі податкових груп, типів фінансово-господарської діяльності, груп платників податків, окремих територій тощо;
- обґрунтування переваг варіанту майбутніх режимів оподаткування;
- розрахунок проекту податкових надходжень із врахуванням результатів проведення експертиз виконання бюджету попереднього року;
- обговорення прийнятих урядом і парламентом податкових зобов'язань по відповідних статтях бюджетної класифікації; уточнення і прийняття на основі кінцевих погоджень бюджетних доходів відповідних законів.

На якість прогнозування і планування впливають такі фактори:

1. Наявність методологічного забезпечення проектування доходної частини державного і місцевого бюджетів, раціональної системи прогнозування і планування податкових надходжень. Для визначення оптимальних планових показників слід враховувати тенденції і загальні закономірності соціально-економічного розвитку суспільства, від яких залежить можливість виконання платниками своїх податкових зобов'язань.

2. Відсутність стабільності у податковому законодавстві.

3. Залежність надходжень до бюджету від рівня податкової дисципліни і культури, а також від політичної ситуації в країні.

4. Необхідність врахування економічних чинників, які значно знижують податковий потенціал держави, зокрема, збитковість підприємств.

5. Необхідність врахування при прогнозуванні доходів бюджету реального стану виконання податкових зобов'язань у регіональному розрізі.

При розробці конкретних завдань щодо визначення податкових надходжень можна виділити кількісні методи, які доцільно використовувати при проведенні досліджень:

- методи елімінування;
- кореляційно-регресійний аналіз;
- статистичні методи.

Якісне та економічно обґрунтоване планування та прогнозування є основою тактики та стратегії податкового регулювання.

Корпоративний податковий менеджмент – це складова фінансового менеджменту, що передбачає розробку управлінських рішень, спрямованих на формування і підвищення ефективності фінансового потенціалу підприємства, регулювання його взаємовідносин з державою в процесі перерозподілу доходів і наповнення державного бюджету. Корпоративний податковий менеджмент не зводиться до абсолютної мінімізації податкових платежів, а передбачає вибір найбільш ефективного варіанту сплати податкових платежів при альтернативних напрямках його господарської діяльності. Кінцева мета корпоративного податкового менеджменту – збільшення доходів (грошових потоків) підприємства за рахунок мінімізації і оптимізації податків. Корпоративний податковий менеджмент повинен вирішувати проблеми управління податковими взаєминами підприємств з державою, що виникають із приводу виконання обов'язків щодо сплати податкових платежів [1]. Тож організація корпоративного податкового менеджменту полягає у координації дій і рішень органів управління підприємством у сфері податкового планування з одного боку та створення умов для оптимізації податкових потоків в межах корпоративного податкового бюджетування – з іншого.

Персональний податковий менеджмент – це складова управління особистими доходами громадян із врахуванням чинної системи оподаткування [57]. Сферою його застосування є податкові платежі фізичних осіб, які мають приватний характер, а також вибір такої системи сплати податків, яка найбільше влаштовує та сприяє підвищенню добробуту громадян. Звісно громадяни не мають впливу на ті чи інші податкові процедури, що регламентовані законодавчо, проте, вони б могли обрати режим оподаткування, який максимально

їх влаштовує. Враховуючи досвід Франції, США, Німеччини доцільним є надання пільг при справлянні окремих податків (наприклад, податку з доходів фізичних осіб) не окремим фізичним особам, а сім'ям як суб'єкту оподаткування. Це дало б змогу залишати доходи в сім'ях, що мають декількох утриманців. Сім'я, таким чином, могла б максимально використовувати доходи, що отримані її працездатними членами, а не розраховувати на субсидії, дотації через фонди соціального забезпечення. Це повинно стимулювати працездатне населення до легального збільшення своїх доходів, та знизити прагнення до ухилення від оподаткування.

Тому важливим напрямом удосконалення оподаткування є персоналізація податку в залежності від платоспроможності платника, чого можливо досягти за допомогою сімейного оподаткування. Причому, громадяни вирішували б самостійно оподатковуватися їм окремо чи прийняти за базу оподаткування доход сім'ї. Такий підхід дозволив би знизити податкове навантаження на різні верстви населення в залежності від сімейного стану, кількості дітей, стану здоров'я та інших факторів. Зважаючи на демографічну ситуацію в Україні, практику сімейного оподаткування слід передбачити і в Україні через внесення відповідних змін в законодавство, що регулює оподаткування доходів фізичних осіб.

Таким чином, різні види підтримки сім'ї і стимулювання народжуваності повинні бути для нашої держави найважливішою соціальною задачею. Тому застосування податкових стимулів може стати одним з шляхів вирішення цих проблем.

3. Податкове регулювання як складова частина державного податкового менеджменту

Податкове регулювання є важливою складовою державного податкового менеджменту. Як відомо, податки – це найефективніший інструмент непрямого регулювання економічних процесів. Тому державне регулювання економіки через використання податкових важелів за сучасних умов спрямоване на забезпечення і підтримку збалансованого

економічного зростання, ефективного використання ресурсів, стимулювання підприємницької та інвестиційної діяльності.

Механізм податкового регулювання відображено на рисунку 3.

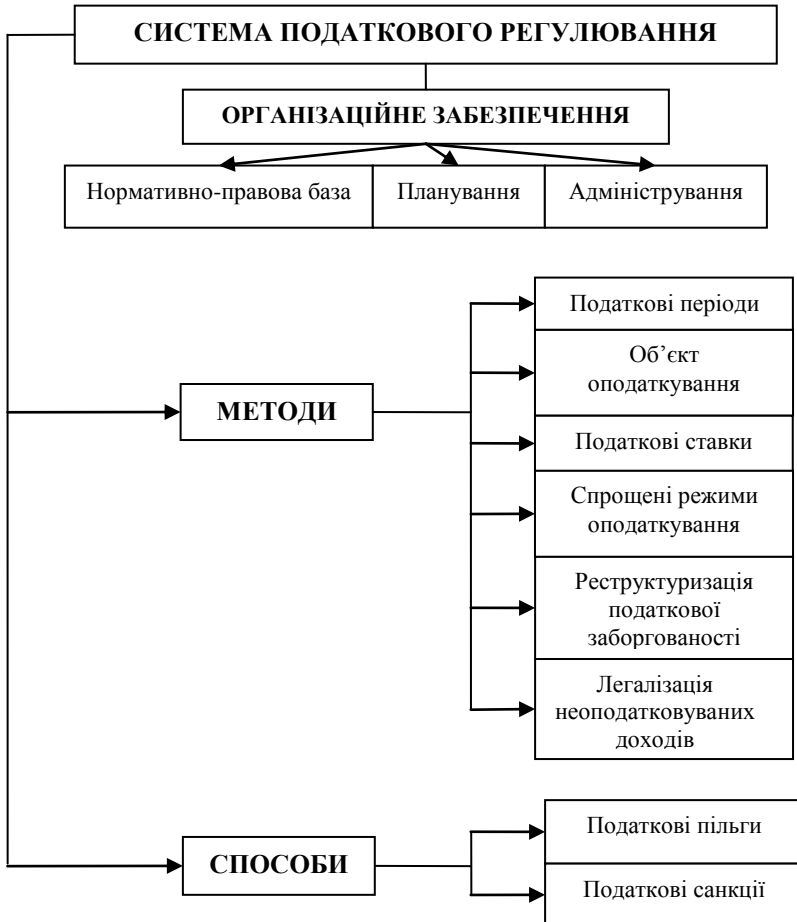


Рис. 3. Механізм податкового регулювання

Податкове регулювання здійснюється через економічно обгрунтовану систему пільг і стимулів і являє собою взаємообумовлений комплекс податкових преференцій стратегічної дії, який компенсує фінансові втрати при випуску

нової та конкурентоспроможної продукції, модернізації технологічних процесів, зміцнює основи малого і середнього виробничого бізнесу [18].

Процес справляння податків відбувається завдяки певному організаційному забезпеченню, яке включає нормативно-правову базу, адміністрування та податкове планування. Нормативно-правова база створює певні правові передумови і відображається в розробці та прийнятті законодавчих актів з питань оподаткування.

Адміністрування податків і зборів – це управлінська діяльність органів ДПС щодо організації процесу оподаткування юридичних та фізичних осіб, яка заснована на законодавчих та інших нормативно-правових актах, що регламентують правовідносини між податковими органами та платниками податків стосовно погашення податкових зобов'язань перед бюджетом. Податкове адміністрування проявляється через встановлені законодавством права та обов'язки платників податків, правила оподаткування, повноваження органів ДПС та інших контролюючих органів, які відповідно до чинного законодавства України мають право здійснювати перевірки своєчасності, достовірності та повноти нарахування та сплати окремих податків і зборів.

Одним з основних факторів, що негативно позначаються на результативності податкового адміністрування, а відповідно наповненні бюджету, залишається тіньова економіка, яка стала невід'ємною детермінантою суспільного життя в Україні. Тіньова економіка негативно впливає на всі сфери: економічну, соціальну, політичну, правову, міжнародну та являє собою реальну загрозу демократизації суспільних відносин та національній безпеці. Значну частину тіньової економіки становить ухилення від сплати податків. Зменшити масштаби цього явища можна шляхом формування такої податкової системи, яка б спонукала платників податків сумлінно виконувати свій податковий обов'язок, а не навпаки.

Податковий період – це період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. Податковим періодом може бути: календарний рік,

календарне півріччя, календарний квартал, календарний місяць та календарний день.

Базовий податковий період – це період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації та сплачувати до бюджету суми податків та зборів, крім випадків, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання.

Об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку. Іншою категорією безпосередньо пов'язаною з об'єктом оподаткування є податкова база. Саме вона істотно впливає на розмір податкового зобов'язання, оскільки представляє собою фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка.

Важливе місце в податковій системі займає податкова ставка як з юридичної, так і з економічної точки зору. Вона є законодавчо визначеним розміром податкового платежу, що встановлюється на одиницю оподаткування. Податкова ставка зумовлює і забезпечує принцип рівності оподаткування всіх платників податку, тому що обов'язкова для всіх, хто не має пільг по податках. Теоретичний зміст оптимізації податкових ставок полягає в досягненні відносної рівності між податковими функціями: фіскальною і регулюючою. Градація податкових ставок представляє собою важливу частину податкового регулювання. Даний процес базується на їх економічному обґрунтуванні з метою оптимізації державних видатків бюджетів всіх рівнів, приведення їх у відповідність з можливостями реальної економіки, виключення інфляційної складової при розрахунках ВВП, емісійних методів збільшення доходів бюджету, що призводить до штучного росту показника ВВП [17].

Важливе значення для застосування податкових ставок має їх розмір. Якщо ставка занадто висока, то у платника податку знижуються стимули до збільшення доходу, обсягів діяльності і з'являється бажання зменшити базу оподаткування і тим самим зменшити розмір сплати податку. Хоча очевидним є і те, що при низьких ставках оподаткування держава отримуватиме відносно невеликі податкові надходження, а це є негативним для бюджету [18].

Спрощені технології оподаткування застосовуються для оподаткування окремих видів підприємницької діяльності або окремих підприємницьких структур і ніколи не поширюються на всіх платників податків [19]. З цього приводу С. Юрій зазначає, що спрощені методи фіска для приватних підприємців є ефективними з фіскальної і стимулюючої точок зору [58]. А. Соколовська відмічає, що спрощена система запроваджувалася як тимчасовий захід з метою становлення малого підприємництва та її застосування не є нормою податкових відносин [48].

Очевидним є факт, що сучасні, досить ліберальні і м'які умови оподаткування підприємців-фізичних осіб ставлять їх в нерівне становище з платниками-найманими працівниками. Підприємці зловживають і досить поширеним явищем є ухилення від оподаткування шляхом приховування дійсних обсягів виручки. В більшості країн ЄС взагалі відсутні спрощені системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва, натомість поширені інші форми їх державної підтримки: запровадження спрощеної системи бухгалтерського обліку і звітності, спеціальних режимів сплати ПДВ та інші.

Потрібно зазначити, що сьогодні дійсно відсутні ефективні механізми оподаткування підприємців і контролю за їх доходами, що призводить до значних бюджетних втрат. Незважаючи на те, що спрощена система оподаткування визначила свою ефективність по відношенню до звичайної системи, сприяла розвитку та розширенню малого підприємництва в Україні, вона водночас висвітлила і багато проблем, які потребують швидкого вирішення. Оподаткування малого бізнесу повинно бути ефективним не тільки для

суб'єктів малого підприємництва, а й для держави, а також справедливим по відношенню до інших платників податків.

Реструктуризація податкової заборгованості – це розстрочення або відстрочення сплати податкової заборгованості платників податків, накопиченої на певну дату, рівними частинами на визначений строк. Це специфічний і тимчасовий засіб податкового регулювання, який призваний створювати економічні передумови як для подальшого розвитку суб'єкта господарювання, так і для вирішення фіскальних завдань держави [17].

Легалізація неоподаткованих доходів здійснюється у вигляді податкової амністії шляхом легалізації тіншового капіталу та проведення роз'яснювальної роботи з метою попередження ухилення від оподаткування [17]. Ця ланка податкової роботи досить складна і проблемна, особливо в Україні, де відсутні податкові традиції і рівень податкової культури населення є досить низьким. Від її дієвості залежить можливість включення до оподаткування значних сум, що обертаються в тіншовому секторі економіки і утворюються в процесі незареєстрованої економічної діяльності.

Визначальним елементом, що прямо впливає на розмір оподаткованого доходу, є податкові пільги. За їх допомогою реалізується стимулююча функція, яку можна виділити в складі регулюючої функції податків. Згідно з податковим правом, пільги – звільнення платника податків від нарахування і сплати податку чи сплата ним податку в меншому розмірі за наявності підстав, визначених законодавством України [25]. Це передбачене чинним законодавством право суб'єкта господарювання не сплачувати або сплачувати не в повному обсязі до бюджету певний податковий платіж. За своєю економічною сутністю вони представляють собою систему внутрішнього перерозподілу фінансових ресурсів між окремими суб'єктами оподаткування. З економічної точки зору надання пільг є формою державного регулювання економічного і соціального розвитку.

Застосування такого елемента податкового регулювання як пільги в оподаткуванні потребує надзвичайно жорсткого

контролю його ефективності, тобто реальної віддачі для бюджету. До певної міри пільга – це інструмент фінансування окремих платників податків за рахунок бюджету, отже, до її запровадження повинні бути встановлені чітко визначені законодавством вимоги, основною з поміж яких має бути цільове використання коштів, що вивільняються в результаті її застосування [51].

В теорії і практиці передбачено використання таких видів податкових пільг, як неоподатковуваний мінімум об'єкту, вилучення з оподаткування певних елементів об'єкту, звільнення від сплати податків окремих осіб або категорій платників, зниження податкових ставок, цільові податкові пільги та інші.

Негативними наслідками застосування податкових пільг є те, що вони звужують податкову базу, знижують обсяги надходжень податкових платежів до бюджетів, сприяють збільшенню витрат на адміністрування податку, знижують податкове навантаження для одних платників та посилюють його для інших.

Водночас обґрунтоване використання податкових пільг здатне привести рівень податкового навантаження на платників податків у відповідність з критерієм їх платоспроможності. Тому в складі сучасного податкового механізму повинні бути економічно обґрунтовані податкові пільги, за допомогою яких можливо регулювати рівень податкового навантаження.

Потрібно зауважити, що ринковій економіці повинні бути притаманні ринкові методи податкового регулювання, а такі податкові важелі як реструктуризація податкового боргу, податкова амністія, спрощені режими оподаткування повинні вилучатися із податкового механізму, оскільки вони створюють умови для зловживань з боку платників, унаслідок неможливості здійснення якісного контролю за формуванням і рухом доходів.

Іншим опосередкованим важелем податкового регулювання є податкові санкції, які є способом боротьби з податковими правопорушеннями. Можливість їх застосування у вигляді адміністративної, кримінальної та фінансової відповідальності,

примушує платників діяти в межах чинного податкового законодавства.

Податковий контроль забезпечує дотримання правил бухгалтерського, фінансового та податкового обліку і звітності, законодавчих основ оподаткування. Податкові контрольні дії охоплюють всю систему оподаткування та відображаються в розрізі окремих податків, груп платників податків та регіонів. Основними елементами податкового контролю є інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів ДПС, облік платників податків та податкові перевірки.

Таким чином, податкове регулювання – це один з головних елементів податкового механізму і сфери державного податкового менеджменту, основу якого складають система економічних засобів оперативного втручання в хід виконання податкових зобов'язань.

4. Необхідність податкового менеджменту на підприємстві

Вирішальним чинником податкового середовища, що визначає економічні наслідки впливу податкових регуляторів на функціонування підприємств, є загальний рівень податкового навантаження.

Актуальність проблеми визначення податкового навантаження викликає інтерес у значної кількості фахівців. В даний час вживаються як тотожні, терміни «податкове навантаження» [50], «податковий тиск» [54, 56] та «податковий тягар» [17, 20]. Причому податковий тягар – це один з факторів, що впливає на морально-етичні аспекти сприйняття податкоплатниками діючих фіскальних технологій, що характеризує роль податків в житті суспільства і визначається як відношення загальної суми податкових зборів до сукупного національного продукту [17].

Джерелом сплати податків з юридичних осіб є прибуток. Прибуток як кінцевий результат діяльності підприємства підлягає розподілу між виробником та державою. Тоді загальний рівень податкового навантаження підприємства визначається ставкою сукупного оподаткування його прибутку:

$$St = T / P * 100 \%, \quad (1.1)$$

де, St – ставка сукупного оподаткування, %

T – сукупний показник суми податкових зобов'язань, що виникають в процесі господарської діяльності підприємства, гр. од.;

P – прибуток підприємства до оподаткування.

$$\text{Тобто} \quad P = N + T, \quad (1.2)$$

де N – чистий прибуток підприємства, гр. од.

Ставка сукупного оподаткування St визначає частину прибутку підприємства, що вилучається державою у вигляді податків і зборів [59].

Зростання прибутку підприємств призводить до збільшення суми податкових зобов'язань, проте ставка сукупного оподаткування знижується. Як відомо зниження податкової ставки при зростанні доходів характерне для регресивного оподаткування. В цьому випадку у більш вигідному становищі перебувають високорентабельні великі підприємства. Проте регресивні податкові ставки застосовуються переважно з метою зацікавлення підприємця в розвитку певного виду діяльності, території, тобто носять стимулюючий характер. Їх особливістю є те, що із зростанням бази оподаткування вони знижуються і податкове навантаження перекладається на низькорентабельних платників.

В управлінні податками на підприємстві слід враховувати чинник ринкового перерозподілу податкового навантаження. Показниками, що визначають співвідношення у перерозподілі податкового навантаження між різними учасниками ринку (виробником та споживачем) є еластичність попиту і пропозиції. Чим еластичніший попит або чим менш еластична пропозиція, тим більша вага податків для виробників. І навпаки, чим еластичніша пропозиція і менш еластичний попит, тим більшу частину витрат, що зросли в результаті підвищення податків, сплачують споживачі.

Таким чином, фактори зовнішнього податкового середовища (вплив податків, ефект регресивності, перерозподіл податкового навантаження) обумовлюють необхідність розробки на підприємстві ефективного механізму управління податками. В свою чергу, внутрішніми чинниками, що

викликають потребу управління податками, є їх вплив на всі елементи фінансового потенціалу підприємства: доходи, витрати, прибуток та інвестиції.

Податковий менеджмент підприємства як складова фінансового менеджменту та передбачає розробку управлінських рішень, спрямованих на формування фінансового потенціалу і підвищення його ефективності. Його метою є не стільки мінімізація податкових платежів, скільки активний вплив на максимізацію чистого прибутку підприємства в конкретних умовах податкового середовища та ринкової кон'юнктури.

Об'єктами управління є виробничо-економічна стратегія промислового підприємства і пов'язаний з нею податковий облік. Суб'єктами податкового менеджменту залежно від розміру підприємства є відповідні підсистеми: департаменти, відділи, фінансові менеджери.

Основними функціями податкового менеджменту на підприємстві є :

- аналіз зовнішнього податкового середовища, зокрема, змін податкового законодавства, міжнародних конвенцій з питань оподаткування;

- прогнозування. Основу розробки податкової стратегії підприємства становлять: загальна стратегія економічного розвитку підприємства, прогноз зовнішніх податкових умов і пільг; пріоритетні завдання з окремих питань податкового менеджменту;

- податкове планування, яке передбачає розробку системи планів по оптимізації виробничих можливостей з урахуванням податкового навантаження і його перерозподілу у ринковому середовищі.

Основою податкового планування є:

- бюджетування податкових витрат;
- податковий моніторинг господарських операцій;
- податковий облік та звітність;
- контроль виконання прийнятих рішень.

Питання для самоконтролю

1. Податковий менеджмент та його функції.
2. Мета та основні завдання державного податкового менеджменту.
3. Суб'єкти та об'єкти державного податкового менеджменту.
4. Позитивні та негативні сторони у діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування.
5. Податкове прогнозування та планування у системі державного податкового менеджменту.
6. Податкове регулювання як складова частина державного податкового менеджменту.
7. Сутність податкового контролю.
8. Методи податкового регулювання.
9. Необхідність та роль податкового менеджменту на підприємстві в умовах ринкової економіки.

Питання для самостійної роботи

1. Податковий менеджмент як галузь наукових знань.
2. Нормативно-правове забезпечення функціонування податкової системи України.
3. Порівняльна характеристика принципів побудови податкової системи України та зарубіжних країн.
4. Податкові важелі регулювання економіки.
5. Податкові пільги як елемент податкового регулювання: позитивні та негативні сторони.
6. Оптимізація податкових ставок у системі податкового регулювання.
7. Наукові підходи до визначення податкового навантаження.
8. Податкове навантаження як важливий чинник інвестиційного клімату країни.
9. Податковий менеджмент та його значення на підприємстві в ринкових умовах.

Література: [1, 2, 3, 12, 14, 17, 18, 21, 23, 25, 48, 49, 51, 52, 55, 56, 57, 58, 59].