

УДК 336. 225

**УПРАВЛІННЯ ОПОДАТКУВАННЯМ: ХАРАКТЕРИСТИКА
ПОНЯТІЙНОГО АПАРАТУ**

Ю. І. Мискін, кандидат економічних наук, доцент

Розглянуто сутність поняття «управління оподаткуванням» та досліджено його співвідношення з такими термінами, як «податковий менеджмент», «податкове адміністрування» і «податкова політика». Обґрунтовано, що за допомогою управління оподаткуванням можна оцінити інтереси суб'єктів податкової політики.

Управління оподаткуванням, податковий менеджмент, податкове адміністрування, податкова політика.

Рівень тіньової економіки в межах 45 % ВВП, складність адміністрування податків, нестабільність і неузгодженість податкового законодавства, переконливість керівників компаній у згубності сплати податків та незадоволеність існуючою податковою системою – свідчення низького рівня ефективності управління оподаткуванням.

Вирішення окреслених вище проблем, упередження прояву їх негативних наслідків у майбутньому та забезпечення ефективного управління оподаткуванням в Україні є актуальним завданням, яке постає перед науковцями та практикантами. Враховуючи, що використання методу спроб і помилок в економіці з позиції суспільної корисності є неприйнятним, основним базисом підвищення ефективності управління оподаткуванням вбачаємо науковий пошук вчених.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження вітчизняних наукових праць з податкової проблематики засвідчило, що переважна їх більшість підпорядкована вирішенню оперативних завдань, які постали перед Україною в результаті розвитку ринкових відносин. Це, перш за все, обумовлено динамічними змінами економічних відносин, до яких ні наука, ні практика не була підготовлена. Вирішення завдань податкового характеру відбувалося в режимі «гасіння пожеж». Проте, не дивлячись на виклики часу щодо необхідності оперативного вирішення поточних проблем оподаткування, вітчизняні вчені приділяли увагу й розвитку концептуальних, теоретико-методологічних основ, пов'язаних з управлінням оподаткуванням. Відтак проблеми удосконалення методологічних основ оподаткування підприємств вирішував В. П. Вишневський (1998 р.), податкової системи та механізмів її реалізації в перехідній економіці – П. В. Мельник (2001 р.), податкової системи в контексті виявлення логіки її становлення – А. М. Соколовська (2002 р.), податкового регулювання економічного розвитку – Т. І. Єфименко (2003 р.), податкової політики в контексті економічного розвитку регіонів – Л. Л. Тарангул (2003 р.), концептуальних засад, теорії та практики податкової політики України – А. І. Крисоватий (2006 р.), дії домінант податків та оподаткування – В. М. Мельник (2007 р.), податкового стимулювання економічного росту – С. Г. Міщенко (2008 р.), теорії, методології та практики системи оподаткування в сільському господарстві України – В. П. Синчак (2009 р.); теорії, методології та практики державного податкового менеджменту в Україні – О. М. Воронкова (2013 р.). Не дивлячись на те, що результати досліджень вчених є науково цінними та практично значимими, та враховуючи динамічні зміни у внутрішньому й зовнішньому середовищі економіки нашої держави, які спричиняють втрату відповідності наукових розробок вимогам часу у зв'язку з оновленням останніх, проблема забезпечення ефективності управління оподаткуванням в Україні на сьогодні залишається актуальною й потребує вирішення.

Першим етапом на шляху підвищення ефективності управління оподаткуванням є безумовно чітке й однозначне розуміння сутності поняття «управління оподаткуванням» та кожного з базових термінів окресленої проблематики, зокрема «податковий менеджмент», «податкове адміністрування», «податкова політика».

Мета дослідження – розкрити сутність управління оподаткуванням та його співвідношення з такими поняттями, як «податковий менеджмент», «податкове адміністрування», «податкова політика».

Виклад основного матеріалу. Аналіз літератури з податкової проблематики засвідчив відсутність єдності в підходах вчених до визначення сутності поняття «управління оподаткуванням» (таблиця).

Сутність поняття «управління оподаткуванням»

Визначення поняття «управління оподаткуванням»	Автор і джерело
Управління оподаткуванням – це сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких керівні органи, як на макро- так і на мікроекономічному рівнях, надають функціонуванню податкового механізму заданий законом напрямок і координують його за істотних змін в економіці й політиці.	Гацька Л. П., Рижий І. М. [1, с. 159]
Управління оподаткуванням – вплив на індивідуумів та економічні об'єкти, що здійснюється з метою направлення їх поведінки в рамках сукупності економічних та організаційно-правових відносин між державою та економічними суб'єктами у сфері перерозподілу в законодавчо встановленому порядку вартості товарів, робіт і послуг шляхом трансформації податкових платежів до податкових надходження бюджетної системи на отримання оптимальних бажаних результатів шляхом перетворення вхідних ресурсів у відповідну продукцію (результати) на «виході» на різних стадіях життєвого циклу економічного суб'єкта відповідно до обраної стратегії.	Майбуров І. А., Іванов Ю. Б., Тарангул Л. Л. [3, с. 51]
Управління оподаткуванням – процес прийняття управлінських рішень з питань податкового законодавства, елементів податків і зборів, учасників податкових відносин, податкового адміністрування, а також стягнення податків і зборів відповідно до обраної податкової політики для досягнення державних цілей, що стоять перед ним на відповідному історичному етапі.	Сердюков А. Е. Вилкова Е. С., Такасевиц А. Л. [5, с. 28]
Управління оподаткуванням – це сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи влади й управління (включно з податковими адміністраціями та інспекціями всіх рівнів) надають функціонуванню податковому механізму заданий законом напрям і координують податкові дії в разі суттєвих змін в економіці та політиці. Поняття «управління оподаткуванням» можна розглядати у двох аспектах – по-перше, як систему органів управління (законодавчих і виконавчих); по-друге, як сукупність норм і правил, які регламентують дії у сфері оподаткування, а також визначають міру відповідальності за порушення податкового законодавства.	Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізіма А. Я., Карпова В. В. [4, с. 13]

Із таблиці видно, що вчені по-різному розуміють сутність поняття «управління оподаткуванням». Одна група авторів (Л. П. Гацька, Ю. Б. Іванов, В. В. Карпова, А. Я. Кізіма, А. І. Крисоватий, І. М. Рижий) розглядають його як певну «сукупність методів, прийомів, засобів...» [4, с. 13; 1, с. 159], інша (Е. С. Вилкова, Ю. Б. Іванов, І. А. Майбуров, А. Е. Сердюков, А. Л. Такасевиц, Л. Л. Тарангул) – як «процес...»

(«вплив ...») [5, с. 51; 3, с. 28]. При цьому звернемо увагу на те, що вчені, які розуміють під управлінням оподаткування сукупність «методів, прийомів і засобів...», розглядають реалізацію управлінського потенціалу в межах «заданого законом напрямку». Тобто питання, пов'язані з формуванням концептуальних засад управління, які є первинними й складають основу для податкового законодавства, залишаються за межами таких визначень. Визначення Е. С. Вилкової, Ю. Б. Іванова, І. А. Майбурова, А. Е. Сердюкова, А. Л. Такасевич, Л. Л. Тарангул [5, с. 51; 3, с. 28] мають надто деталізований характер, що спричиняє «розсіювання» сутності й породжує втрату концентрації уваги на головному – забезпеченні ефективної реалізації податками своїх функцій. Тому, як наслідок, маємо «бурхливу діяльність» щодо удосконалення різних аспектів оподаткування на практиці, а ефективність реалізації податками своїх функцій знаходиться на другому плані. Більш того, «окупація» вітчизняної наукової думки іноземною термінологією, яка спричинена необдуманим копіюванням зарубіжного досвіду без належних адаптаційних коригувань, спричинила ситуацію, за якої спочатку одному образу у свідомості людини приписували різні терміни (часто просто бездумно перекладені з інших мов), а потім відбувалося «натягнуте» обґрунтування відмінностей між останніми. Саме так відбулося і з поняттям «управління оподаткуванням».

На сьогодні поняття «управління оподаткуванням» у науковій літературі й на практиці зустрічається дуже рідко. Основною причиною цього є його підміна термінами «податкове адміністрування» та «податковий менеджмент», які відповідно до описаного вище процесу «натягнутого» обґрунтування відмінностей, сьогодні уже мають зовсім різні трактування (хоча управлінська основа присутня в кожному з визначень).

Відтак податковий менеджмент учені розуміють як «сукупність...», «процес...» (вплив), «систему...», «визначену категорію людей...», «форму підприємництва...», «елемент державного управлінського менеджменту...».

Підміна слова «управління» словом «менеджмент» об'єктивно змінила підходи до визначення сутності поняття «управління оподаткуванням». Вираження терміну «менеджмент» через «процес...» (яким він і є) – неоднозначне. Більш того, варто звернути увагу на розуміння менеджменту як системи (сукупності елементів), яке з першого погляду здається більш обґрунтованим ніж «процес...». Трактування ж менеджменту як «визначеної категорії людей...», «форми підприємництва...» та «елементу державного управлінського менеджменту...» взагалі є дискусійними, адже вони скоріше спрямовані на розкриття різних аспектів управління, але не на зосередження уваги на його сутності. Більш того, як зазначається в монографії «Економіка податкових реформ» за редакцією І. А. Майбурова, Ю. Б. Іванова та Л. Л. Тарангул, «більшість вітчизняних дослідників розкривають сутність «менеджменту», використовуючи в дефініції слово «управління», тим самим ототожнюючи ці поняття, що до того ж є некоректним, так як не розкриває сутність поняття» [6, с. 47].

Під податковим адмініструванням розуміють «науку...», «політику...», «мистецтво...», «систему... » (сукупність), «процес...», «сферу

управлінських дій...», «управлінську діяльність...», «процедуру...», «інститут...», проте всі визначення терміну «податкове адміністрування» мають щільний взаємозв'язок з управлінням.

Узагальнюючи викладене вище, зазначимо, що слово «управління» з англійської мови перекладається як «менеджмент», а з французької – як «адміністрування». Відтак повністю підтримуємо думку І. А. Майбурова, Ю. Б. Іванова та Л. Л. Тарангул, що терміни «управління» та «менеджмент» (а ми додаємо й «адміністрування») «синонімічні за етимологічним і лінгвістичним наповненням і ідентичні за змістом» [6, с. 47]. Виходячи з цього поняття «управління оподаткуванням», «податковий менеджмент» та «податкове адміністрування» повинні бути синонімами за змістом і трактуватися як цілеспрямований вплив на процес реалізації податками своїх функцій. А з наведеного нами вище видно, що на сьогодні це не так. Існуючу ситуацію можна пояснити з позиції дослідження вченими різних сторін реалізації управління оподаткуванням, проте такі тенденції в науці ні в якому разі не повинні замінювати дослідження концептуальної сутності управління оподаткуванням.

Не менш важливе значення має розуміння відмінностей між управлінням оподаткуванням та податковою політикою, під якою майже всі провідні вчені розуміють діяльність держави у сфері оподаткування.

Наведені трактування терміну «податкова політика» є майже ідентичними до змісту поняття «управління оподаткуванням» (цілеспрямованого впливу на процес реалізації податками своїх функцій з метою підвищення його ефективності), проте між ними є концептуальна відмінність. Щоб її зрозуміти варто звернутися до сутності термінів «політика» та «управління».

Мочерний С. В. в економічній енциклопедії трактує політику як «діяльність класів, соціальних верств, груп та індивідів, пов'язану з визначенням і впливом на устрій державної влади, сутність (у т. ч. функції) та форми держави, виконувані нею завдання, а також на відносини з іншими класами, націями, країнами з метою реалізації власних потреб та інтересів. Ядро такої діяльності – прихід до влади та її використання для досягнення економічних, соціальних, політичних, правових та інших цілей і завдань, що стоять передусім перед класами, соціальними верствами і групами» [2, с. 796]. Управління ж розглядають як «вплив на процес, об'єкт чи систему для збереження їхньої стійкості або переведення з одного стану в інший відповідно до визначення цілей» [2, с. 731].

Відтак податкова політика є діяльністю груп людей, яка за рахунок управління оподаткуванням прагне реалізувати власні потреби та інтереси, тобто залежно від потреб та інтересів суб'єктів податкової політики ними формулюються власні цілі управління оподаткуванням, які не завжди мають суспільно-корисне спрямування. Виходячи з цього, під податковою політикою варто розуміти діяльність класів, соціальних верств, груп та індивідів, пов'язану з впливом на управління оподаткуванням з метою реалізації власних потреб та інтересів.

Через управління оподаткуванням (його вектор цілей та концепцію управління) можливо визначити потреби та інтереси суб'єктів реалізації податкової політики. При цьому варто розуміти, що за умови відповідності інтересів суб'єктів податкової політики інтересам суспільства, управління оподаткуванням має можливість здійснюватися за повною функцією управління з формалізацією та донесенням до суспільства усіх її елементів (вектору цілей, вектору стану, вектору помилки та концепції управління). Через невідповідність інтересів суб'єктів податкової політики принципу суспільної корисності управління, оподаткування, по-перше, не здійснюється за повною функцією управління, по-друге, не формалізується. Це дозволяє приховати справжні інтереси суб'єктів податкової політики від суспільства та створити передумови для маніпулювання ефективністю управління оподаткуванням.

Таким чином, управління оподаткуванням, за умови його реалізації на основі повної функції управління, дозволяє суспільству визначити як ефективність управління оподаткуванням, так і інтереси суб'єктів податкової політики.

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами вивчення сутності поняття «управління оподаткуванням» та дослідження його співвідношення з такими термінами, як «податковий менеджмент», «податкове адміністрування» і «податкова політика» можна сформулювати такі узагальнення:

1. Під управлінням оподаткуванням варто розуміти цілеспрямований вплив на процес реалізації податками своїх функцій;
2. Поняття «управління оподаткуванням», «податковий менеджмент» та «податкове адміністрування» є синонімами за змістом;
3. Податкову політику необхідно розглядати як діяльність класів, соціальних верств, груп та індивідів, пов'язану з впливом на управління оподаткуванням з метою реалізації власних потреб та інтересів;
4. Враховуючи, що потреби та інтереси класів, соціальних верств, груп та індивідів не завжди мають суспільно корисну направленість, перед людьми постає актуальна потреба своєчасного їх виявлення. Одним із основних інструментів, за допомогою якого можна оцінити цілі податкової політики, є формалізація управління оподаткуванням у контексті реалізації повної функції управління.

У подальших дослідженнях варто зосередити увагу на стані формалізації управління оподаткування в розрізі реалізації повної функції управління і на оцінці ефективності здійснення управлінського впливу на процес виконання податками своїх функцій в Україні.

Список літератури

1. Гацька Л. П. Проблеми формування інститутів управління оподаткуванням в Україні / Л. П. Гацька, І. М. Рижий // Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая. – 2007. – Вип. 31–3. – С. 159–163.
2. Економічна енциклопедія : у 3 т.; Т. 2 / за ред. С. В. Мочерного. – Тернопіль : Видавничий центр «Академія», 2001. – 847 с.

3. Майбуrow И. А. Реформирование налоговых систем. Теория, методология практика : монография / под. ред. И. А. Майбуrowa, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого. – К. : Кондор, 2011. – 352 с.
4. Податковий менеджмент : навчальний посібник [Електронний ресурс] / [Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Карпова]. – Київ : Знання, 2008. – 525 с. – Режим доступу : <http://mmlib.net/pages-3751.html>.
5. Сердюков А. Э. Налоги и налогообложение : учебник / А. Э. Сердюков, Е. С. Вылкова, А. Л. Тарасевич. – СПб. : Питер, 2008. – 702 с.
6. Экономика налоговых реформ : монография / под ред. И. А. Майбуrowa, Ю. Б. Иванова, Л. Л. Тарангул. – К. : Алерта, 2013. – 432 с.

Рассмотрена сущность понятия «управление налогообложением» и исследованы его соотношение с такими терминами, как «налоговый менеджмент», «налоговое администрирование» и «налоговая политика». Обосновано, что с помощью управления налогообложением можно оценить интересы субъектов налоговой политики.

Управление налогообложением, налоговый менеджмент, налоговое администрирование, налоговая политика.

The essence of the term "management taxation" and investigated its relationship with terms such, as "tax management", "tax administration" and "tax policy". Proved that using the management taxation can estimate interests of tax policy.

Management taxation, tax management, tax administration, tax policy.