

УДК 336.22

**Горох О.В.**, к.е.н.,  
доцент кафедри фінансів  
*Харківський національний аграрний університет  
імені В.В. Докучаєва*

**Скоромна О.Ю.**, к.е.н.,  
старший викладач кафедри фінансів  
*Харківський національний аграрний університет  
імені В.В. Докучаєва*

**Мищенко В.С.**, к.е.н.,  
старший викладач кафедри фінансів  
*Харківський національний аграрний університет  
імені В.В. Докучаєва*

### **ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

**Горох О.В., Скоромна О.Ю., Мищенко В.С. Податковий менеджмент в Україні: проблеми та перспективи розвитку.** У статті в загальному вигляді окреслено наукові підходи до визначення сутності податкового менеджменту. За результатами міжнародних досліджень проаналізовано місце України серед інших держав за рейтингом функціонування системи оподаткування й державного податкового менеджменту. Виявлено, що, незважаючи на поліпшення загального рейтингу оподаткування, Україна поступається розвиненим країнам у правилах заповнення звітності й ефективності роботи податкових органів після подання звітності. Визначено основні проблеми податкового менеджменту на сучасному етапі. Висвітлено перспективи розвитку податкового менеджменту в контексті формування партнерських взаємовідносин між контролюючими органами й платниками податків.

**Ключові слова:** податковий менеджмент, сукупна податкова ставка, час на розрахунок і сплату податків, індекс постобробних процесів, концепція громадянського обов'язку зі сплати податків.

**Горох А.В., Скоромная Е.Ю., Мищенко В.С. Налоговый менеджмент в Украине: проблемы и перспективы развития.** В статье обозначены научные подходы к определению сущности налогового менеджмента. По результатам международных исследований проанализировано место Украины среди дру-

гих государств по рейтингу функционирования системы налогообложения и государственного налогового менеджмента. Выявлено, что, несмотря на улучшение общего рейтинга налогообложения, Украина проигрывает развитым странам в правилах заполнения отчетности и эффективности работы налоговых органов после представления отчетности. Определены основные проблемы налогового менеджмента на современном этапе. Освещены перспективы развития налогового менеджмента в контексте формирования партнерских взаимоотношений между контролирующими органами и налогоплательщиками.

**Ключевые слова:** налоговый менеджмент, совокупная налоговая ставка, время на расчет и уплату налогов, индекс процедур после подачи отчетов и уплаты налогов, концепция гражданского обязательства по уплате налогов.

**Gorokh O.V., Skoromna O.Yu., Mishchenko V.S. Tax management in Ukraine: problems and prospects for development.** The article defines in its general form scientific approaches to the definition of the essence of tax management. According to the results of international studies, the place of Ukraine is analyzed among other states by rating paying taxes and state tax management. It was found that, despite the improvement of the overall rating of taxation, Ukraine loses to developed countries in the rules of reporting and efficiency of the work of tax authorities after reporting. The main problems of tax management at the present stage are determined. Deals with the prospects of development of tax management in the context of partnership relations between supervisory authorities and taxpayers.

**Key words:** tax management, total tax and contribution rate, time for calculation and payment of taxes, postfiling index, the concept of a civic duty to pay taxes.

**Постановка проблеми.** Сучасна економічно розвинута держава спрямовує свої зусилля на врегулювання фіскальних інтересів усіх учасників економічних відносин для збільшення загального добробуту громадян та корпоративного сектору. Система податкового менеджменту розвинених країн спрямована більшою мірою на згладжування конфліктних моментів і підтримання відносин між платниками податків та податковими органами на засадах партнерства й взаємодопомоги. Вітчизняна практика податкового менеджменту, незважаючи на значні теоретичні напрацювання вчених, зводиться більшою мірою до податкового адміністрування і знаходиться лише на шляху побудови партнерських взаємовигідних відносин між учасниками процесу звітування та сплати податків. У цьому напрямі відбуваються значні позитивні зрушення, формується нова парадигма оподаткування, але поряд із цим існує багато проблем, тому питання подальшого розвитку державного податкового менеджменту в Україні є особливо актуальним.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Серед ґрунтовних досліджень податкового менеджменту можна назвати науковий доробок таких учених, як: П.К. Бечко, Д.І. Дема, Ю.Б. Иванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізіма, О.М. Тимченко, Я.В. Литвиненко та ін. Питання вдосконалення державного податкового менеджменту досліджували у своїх працях О.М. Гогіна [1], Г.Ю. Ісаншина [4], С.О. Левицька, А.Ф. Цимбалюк [5], Г.В. Ползікова та ін. Беручи до уваги напрацювання вчених, зазначимо, що питання розвитку концепцій управління процесом оподаткування в сучасних умовах потребують подальших досліджень для формування нової парадигми ефективного податкового менеджменту.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження сучасних проблем державного податкового менеджменту в Україні та окреслення перспектив його розвитку на засадах партнерства і взаємної відповідальності.

**Виклад основних результатів.** Діяльність держави у сферах запровадження правової регламентації та організації справляння податків становить її податкову політику, а сукупність методів, прийомів та важелів управління процесом справляння податків – податковий менеджмент. Як важливий складник податкової політики держави, податковий менеджмент являє собою управління податковими потоками на рівні країни та її регіонів. Об'єктом податкового менеджменту є бюджет на різних рівнях в частині його доходів, суб'єктами – учасники процесу справляння податків: держава в особі органів контролю та стягнення, платники податків – фізичні і юридичні особи.

Як стверджує О.М. Гогіна, податковий менеджмент є одним з інструментів державного менеджменту, що здійснює управління податковою політикою в країні. Податковий менеджмент діє не лише як засіб вилучення доходів до державного бюджету, а й як інструмент, що регулює соціально-економічні процеси, які відбуваються в реальній економіці [1, с. 274].

О.М. Тимченко визначає податковий менеджмент як сукупність прийомів та методів організації податкових відносин для забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу податків на розвиток виробництва й соціальної сфери [2, с. 28].

Податковий менеджмент є складником усієї податкової політики як на рівні держави, так і регіону, галузі, підприємства, громадянина. Податковий менеджмент являє собою систему принципів і методів розроблення та реалізації управлінських рішень,

пов'язаних із вибором податкової системи, розрахунком податкових платежів, постійним контролем над їх здійсненням. Виходячи з трьох рівнів податкової політики, розрізняють державний податковий менеджмент, податковий менеджмент підприємства та податковий менеджмент громадян. Державний податковий менеджмент охоплює сферу державної податкової політики, метою якої є організація такої податкової системи, що задовольняла б, з одного боку, всі або більшість фінансових потреб держави, а з іншого – вона не повинна бути обтяжливою для платників податків [3, с. 41].

Г.Ю. Ісаншина трактує податковий менеджмент як процес управління шляхом використання методів впливу податкового механізму на податкову систему для реалізації податкової політики [4, с. 7].

Податковий менеджмент – організація системи оподаткування результатів господарської діяльності суб'єктів на засадах дотримання чинного податкового законодавства, раціональності розрахунків за податками та зборами, забезпечення умов розвитку ефективного підприємництва та соціально-економічної системи держави у цілому [5, с. 71].

Загалом категорія «податковий менеджмент» має велику кількість інтерпретацій, які тісно чи іншою мірою визначають певну грань цього поняття. Не можна однозначно відповісти на питання, що являє собою податковий менеджмент, адже наскільки багатогранними можуть бути відносини у сфері управління оподаткуванням, настільки широким і неоднозначним буде трактування податкового менеджменту.

Ми не будемо зупинятися на висвітленні та обґрунтуванні всього кола можливих визначень поняття «податковий менеджмент», для цілей нашого дослідження будемо розуміти податковий менеджмент як сукупність дій, методів, способів і

прийомів управління процесом справляння податків для максимізації бюджетних надходжень із мінімальними затратами часу, фізичних і моральних зусиль платників податків. Останній пункт – мінімізація затрат платників податків – є дуже важливим як із позиції забезпечення добровільної, своєчасної, повної та сумлінної сплати податків до бюджету, так і з позицій побудови сильної, розвиненої ринкової економіки.

Місце України в міжнародних рейтингах, що включають оцінку системи оподаткування, поліпшується. Період охоплення даних Doing Business-2018 становить із 1 січня по 31 грудня 2016 р. і показує економічне середовище для середньої за розміром новоствореної компанії в Україні порівняно з показниками інших країн [6]. Усього в рейтингу беруть участь близько 190 економік. Поступове підвищення рейтингу свідчить про поліпшення показників ведення бізнесу та подальше спрощення системи оподаткування (табл. 1).

За період 2009–2018 рр. загальна оцінка складності ведення бізнесу в Україні підвищилася зі 145-го місця у 2009 р. до 76-го місця у 2018 р.

За більшістю субіндексів Україна поліпшила свої позиції серед країн світу, виняток становлять лише виконання зобов'язань за контрактом та ефективність процедур банкрутства, позиції по яких погіршилися за останні 10 років. За легкістю сплати податків за досліджуваний період Україна спочатку дещо погіршила свої позиції: зі 180-го місця у 2009 р. до 183-го місця у 2012 р. Проте в 2012 р. за субіндексом «Сплата податків» Україна піднялася на 165-е місце і надалі поліпшувала свій рейтинг. У рейтингу 2017 р. Україна зайняла 84-е місце, а в 2018 р. – 43-є місце, що показує стрімке поліпшення умов оподаткування підприємств у країні.

Таблиця 1

Місце України в рейтингу Doing Business та за складниками за 2009–2018 рр.

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
<b>Складність ведення бізнесу, загальна оцінка</b>	<b>145</b>	<b>147</b>	<b>149</b>	<b>152</b>	<b>137</b>	<b>112</b>	<b>96</b>	<b>83</b>	<b>80</b>	<b>76</b>
<b>За субіндексами:</b>										
- започаткування бізнесу	128	136	118	116	50	47	76	30	20	52
- дозвільна система у будівництві	179	181	182	182	183	41	70	140	140	35
- підключення до мережі електропостачання	-	-	169	170	166	172	185	137	130	128
- реєстрація власності	140	160	165	168	149	97	59	61	63	64
- отримання кредиту	28	30	21	23	23	13	17	19	20	29
- захист прав інвесторів	142	108	108	114	117	128	109	88	70	81
- сплата податків	180	181	181	183	165	164	108	107	84	43
- зовнішня торгівля	121	139	136	144	145	148	154	109	115	119
- виконання зобов'язань за контрактом	48	43	44	44	42	45	43	98	81	82
- банкрутство	143	145	158	158	157	162	142	141	150	149

Джерело: The Doing Business reports the World Bank Group. URL: <https://openknowledge.worldbank.org>

Розглянемо рейтинг сприятливості системи оподаткування Paing taxes 2018, що входить до Doing Business-2018. Він аналізує податки й обов'язкові платежі, які підприємство середніх розмірів повинно сплатити за відповідний рік, а також адміністративний тягар, пов'язаний зі сплатою податків і платежів та процесі після подачі звітності та сплати податків. Дослідження включає в тому числі й відрахування, які сплачуються роботодавцями в приватні пенсійні фонди і фонди страхування робітників. Тобто воно оцінює збори і платежі, які впливають на рахунки підприємства, а не на рахунки органів державного управління.

Рейтинг Paing taxes 2018 складається з чотирьох індикаторів: загальної суми податкових платежів за рік, кількості часу, необхідного для виконання всіх необхідних процедур зі сплати трьох основних податків, сукупної податкової ставки у відсотках від прибутку до оподаткування, індексу постобробних процесів.

Загальна сума податкових платежів за виробничий цикл у 2016 р. (кількість на рік з урахуванням електронних та спільних звітувань та платежів):

- загальна кількість податків та сплачених внесків, включаючи податки на споживання (податок на додану вартість, податок із продажу або податок на товари та послуги);

- метод та періодичність розрахунку, подання декларації й оплати.

Час, необхідний для нарахування, звітування і сплати трьох основних податків (години на рік) включає кількість часу, затрачену на:

- збір інформації, обчислення податку, що підлягає сплаті;

- заповнення податкової декларації та подання її до контролюючих органів;

- організація оплати або утримання податку чи внеску;

- підготовка окремих податкових бухгалтерських книг, якщо цього вимагає законодавство.

Сукупна податкова ставка у відсотках від прибутку до оподаткування всіма податками включає такі складники:

- податок на прибуток підприємств;
- соціальні внески, податки на оплату праці, сплачені роботодавцем;
- податки на майно та передачу, відчуження майна;
- податки на дивіденди, приріст капіталу, фінансові операції;
- податки на збір сміття, транспортні засоби, дорожні та інші податки.

Індекс постобробних процесів – це індекс процедур, що проводяться після подачі звітності і сплати податків. Тобто це індекс ефективності роботи податкових органів після подання звітності. Він включає:

- час, необхідний на дотримання вимог для відшкодування ПДВ;

- час, затрачений на отримання відшкодування ПДВ;

- час, необхідний на дотримання вимог перевірки з податку на прибуток підприємств;

- час, необхідний для фактичного проведення перевірки з податку на прибуток підприємств.

Індекс процедур після подачі звітності і сплати податків розраховується як середнє арифметичне балів віддаленості від передового рубежу по кожному з чотирьох компонентів.

Україна в рейтингу Paing taxes 2018 піднялася на 43-є місце зі 190 країн порівняно з 84-м місцем за результатами в рейтингу Paing taxes 2017. Цьогорічний рейтинг показує Україну з кращого боку порівняно із середнім значенням показників по регіону, проте затрати часу на розрахунок і сплату податків усе ще залишаються високими (табл. 2).

Позитивні зміни Україна показує відносно кількості податкових платежів на рік для середньої за розміром компанії – їх п'ять, а по регіону Європа та Центральна Азія – 16,5, у країнах ОЕСР – 10,5, а середній показник у світі – 24. Як видно з таблиці, сукупна податкова ставка, що являє собою показник загального податкового навантаження (з урахуванням соціальних внесків), в Україні становить 37,8%, у цілому по регіону Європа і Центральна Азія – 33,1%, тоді як загальний показник по Організації економічного співробітництва та розвитку – 40,1%, світовий

Таблиця 2

## Україна в рейтингу Paing taxes 2018 порівняно із середніми показниками по регіону

Індикатор	Україна	Європа і Центральна Азія	Організація економічного співробітництва та розвитку	Середній показник у світі	Найкраща країна
Податки і платежі (кількість на рік)	5,0	16,5	10,9	24	3 (Гонконг, Китай)
Час на розрахунок і сплату податків (годин на рік)	327,5	218,4	160,7	240	50 (Естонія)
Сукупна ставка податків і внесків (% від прибутку)	37,8	33,1	40,1	39,6	18,47 (32 економіки)
Індекс ефективності роботи податкових органів після подання звітності (0-100)	85,95	65,20	83,45	59,51	99,38 (Естонія)

Джерело: складено на основі [7]

показник – 39,6%. Зауважимо, що в країнах – членах ОЕСР набагато вищий рівень доходів населення й зовсім інші умови функціонування підприємств, тому і загальне податкове навантаження вище.

Водночас на підготовку і подання податкової звітності в Україні в середньому потрібно 327,5 години на рік, тоді як у середньому по регіону необхідно 218,4 години, в ОЕСР цей показник – 160,7 години, а загальний світовий – 240 годин.

Більш доцільно порівнювати сукупну податкову ставку з середнім показником по регіону, а в цьому напрямку в Україні є резерви щодо можливостей вдосконалення оподаткування.

За індексом постподачі український показник досяг 85,95, тоді як середньорегіональне значення становить 65,2, у країнах – членах ОЕСР – 83,45, а загальносвітовий індекс – 59,51. Тож Україні необхідно вдосконалювати постобробні процедури, які є вагомим складником державного податкового менеджменту, у напрямі підвищення ефективності роботи податкових органів після подання звітності.

Як повідомив партнер компанії «PwC Україна» В'ячеслав Власов, найбільший вплив на поліпшення позицій у рейтингу показало зниження єдиного соціального внеску з 2017 р. Це мало позитивний вплив на загальне податкове навантаження в Україні. З огляду на дані оприлюдненого дослідження, Україна порівняно з показниками минулого року поліпшила свої позиції майже вдвічі – на 41 відсотковий пункт. Проте й досі країна програє іншим країнам у правилах заповнення податкової звітності. Він також зазначив, що в інших країнах, розташованих вище України в рейтингу, існує реальний електронний документообіг між бізнесом і фіскальними органами. Електронний кабінет функціонує не просто як поштова скринька, а як повноцінний документообіг, що здійснюється в електронному вигляді [8].

До основних негативних чинників оподаткування в Україні порівняно з іншими країнами світу можна віднести: відносно більш складні правила заповнення податкової звітності, недостатньо розвинений електронний документообіг між платниками податків і контролюючими органами, нижча ефективність постобробних процедур (ефективності роботи податкових органів після подання звітності). Необхідність удосконалення державного податкового менеджменту як невід'ємного складника вдосконалення всієї системи оподаткування підтверджується міжнародними експертами й у рамках сучасних світових тенденцій вимагає формування нового формату відносин між фіскальною системою та платниками податків.

Досить удалим у цьому відношенні є підхід Г.В. Ползікової, яка у своїх дослідженнях наголошує на необхідності реформування державного податкового органу як сервісної служби і демократизації відносин із платниками податків. Автор доводить, що головними напрямками подальшої реформи механізмів податкового менеджменту має стати перехід від добровільно-

примусової моделі адміністрування податків (сплата обов'язкових платежів державі в обмін на суспільні блага) до концепції громадського обов'язку (податок сплачується на основі свідомого індивідуального вибору і власної оцінки характеру державної діяльності виборцем – платником податків). Концепція громадського обов'язку одержала ім'я американського економіста Е. Кларка, суть якої полягає у тому, що демократія – це не лише свобода думки й законотворчої діяльності, а й обтяжливий фіскальний обов'язок свідомо оплачувати свободу. Такий перехід можливий шляхом поступової демократизації відносин податкових органів із платниками податків. Методологічним підґрунтям такої реформи мають стати положення сучасних економічних теорій (зокрема, теорія суспільного вибору), стандарти і принципи прозорості бюджетно-податкової системи та децентралізації оподаткування, а також Стратегії сталого розвитку України [9; 10].

Нам імпонує такий підхід автора, адже не лише оцінки міжнародних експертів, а й зростання суми податкового боргу підтверджують недостатню ефективність діючих механізмів добровільної сплати податків. У рамках формування нової концепції оподаткування вважаємо за доцільне викласти власні міркування щодо перспектив розвитку державного податкового менеджменту.

**Висновки.** Сучасна податкова система сформована на засадах фіскальної ефективності й не враховує необхідність стимулювання процесів соціально-економічного розвитку країни. Податкова система має сприяти розвитку бізнесу, стимулювати економічне зростання і збільшення обсягів валового внутрішнього продукту, й у перспективі вона має стати дієвим інструментом підвищення конкурентоспроможності держави. Цього можна досягти шляхом зниження податкового навантаження на економіку, а також спрощення процедур складання звітності й за можливості – методик розрахунку сум податкового зобов'язання. Поряд із цим податковий менеджмент має бути побудований так, щоб спростити постобробні процедури, сформувати партнерські взаємовідносини працівників ДФС із платниками податків і стимулювати інноваційні процеси в структурі контролюючих органів (зокрема, створення повноцінних електронних сервісних послуг, удосконалення електронного документообігу). Щодо інновацій варто відзначити також роботу з персоналом контролюючих органів – навчання і підвищення податкової культури.

Не остання роль у формуванні партнерських взаємовідносин між учасниками податкових взаємовідносин має бути відведена роботі з молоддю – майбутніми платниками податків – для формування свідомого відношення до свого громадянського обов'язку сплачувати податки не з примусу, а як плату за можливість вільного волевиявлення й ефективної бізнесової діяльності в стабільній економіці. Звісно, така парадигма формується не за один рік, проте її ефективність підтверджує досвід багатьох країн.

**Список літератури:**

1. Гогіна О.М. Концептуальні засади та необхідність розвитку державного податкового менеджменту в Україні. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. 2012. № 3. С. 273–278.
2. Тимченко О.М. Податковий менеджмент: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2001. 150 с.
3. Литвиненко Я.В. Податкова політика: навч. посіб. К.: МАУП, 2003. 224 с.
4. Ісаншина Г.Ю. Навчальний посібник з курсу «Податковий менеджмент». Краматорськ: ДДМА, 2003. 160 с.
5. Левицька С.О., Цимбалюк А.Ф. Податковий менеджмент на макrorівні: вітчизняна та міжнародна практики впровадження. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». 2011. Вип. 16. С. 69–76.
6. World Bank Group. 2018. Doing Business 2018 : Reforming to create jobs. Washington, DC: World Bank. © © 2018 International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. URL: <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>.
7. Doing Business 2018: Economy Profile of Ukraine Washington, DC: World Bank. © 2018 International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. URL: <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/u/ukraine/UKR.pdf>.
8. Україна вдвічі покращила свої позиції у рейтингу оподаткування / Interfax-Україна. 21.11.2017. URL: <https://ua.interfax.com.ua/news/general/463520.html>.
9. Ползікова Г.В. Механізми податкового менеджменту в умовах кризи: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08; Донбаська державна машинобудівна академія. Краматорськ, 2016. 264 с.
10. Ползікова Г.В. Механізми податкового менеджменту в умовах кризи: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит». Краматорськ, 2016. 20 с.