

**Т.Ю. НАЗАРОВА, М. М. ШЕВЧЕНКО**

### **МІСЦЕ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ**

У статті проаналізовано методологічні аспекти теорії та практики податкового менеджменту та мінімізації податкових ризиків відповідно до чинного законодавства в умовах воєнного стану. Зазначено, що вихід із сучасної економічної кризи в Україні передбачає насамперед впровадження заходів щодо підтримки, у тому числі дерегуляції роботи підприємств та зниження адміністративного тиску. Систематизовано сучасні проблеми мобілізації податків, ефективного податкового стимулювання розвитку підприємництва. Визначено головні сутнісно-типологічні проблеми державного податкового менеджменту, характерні для вітчизняної наукової думки. Обґрунтовано необхідність адаптації зарубіжного досвіду функціонування податкового менеджменту до вітчизняних соціально-економічних реалій і сформулювати пропозиції щодо модернізації управління оподаткуванням. Доведено, що важливим етапом державного податкового менеджменту є зміна традиційних підходів до управління оподаткуванням, що сформулювалися в умовах централізованої економіки. Внаслідок цього, виникає потреба оволодіти новими методами менеджменту для комплексного виконання фискальної та регулюючої функції податків. Визначено ключові особливості концепції податкової реформи, запропонованої офісом президента України, проаналізовано її складові, переваги та можливі наслідки. Розглянуто питання комплексного вирішення проблем державного податкового менеджменту через призму його функцій. Наведено прогнозний розрахунок впровадження податкової реформи. Зазначено, що в умовах війни український державний бюджет має колосальний дефіцит, який фінансується внутрішніми та зовнішніми запозиченнями, а також грантами від держав-друзів та партнерів, однак видатки, які пов'язані з армією, фінансуються лише власними силами. Обґрунтовано необхідність чіткого визначення усіх компенсаторів та шляхів, які дозволять мінімізувати можливі ризики перед впровадженням будь-яких податкових новацій. Зроблено висновок, що ефективність організації управління у державному податковому менеджменті є забезпечення формування налагодженого, взаємоз'язаного та взаємообумовленого податкового механізму, спроможного ефективно розв'язувати соціально-економічні проблеми воєнного та після воєнного стану.

**Ключові слова:** податки; державна податкова політика; механізми державного управління, соціально-економічний розвиток; податковий менеджмент; податковий потенціал

**T. NAZAROVA, M. SHEVCHENKO**

### **THE PLACE OF TAX MANAGEMENT IN THE SYSTEM OF PUBLIC FINANCE MANAGEMENT UNDER THE CONDITIONS OF MARITAL STATE**

The article analyzes the methodological aspects of the theory and practice of tax management and minimization of tax risks in accordance with the current legislation under martial law. It is noted that the way out of the current economic crisis in Ukraine involves, first of all, the implementation of support measures, including deregulation of entrepreneurs and reduction of administrative pressure. The modern problems of tax mobilization, effective tax incentives for entrepreneurship development are systematized. The main essential and typological problems of state tax management, characteristic of the national scientific thought, are determined. The necessity of adaptation of foreign experience of functioning of tax management to domestic socio-economic realities is substantiated and proposals for modernization of tax management are formulated. It is proved that an important stage of state tax management is the change of traditional approaches to tax management, which were formulated in a centralized economy. As a result, there is a need to master new management methods for the integrated implementation of the fiscal and regulatory functions of taxes. The key features of the concept of tax reform proposed by the Office of the President of Ukraine are determined, its components, advantages and possible consequences are analyzed. The issues of complex solution of problems of state tax management through the prism of its functions are considered. The forecast calculation of the tax reform implementation is given. It is noted that in the conditions of war, the Ukrainian state budget has a huge deficit, which is financed by internal and external borrowings, as well as grants from friends and partners, but the expenditures related to the army are financed only by own resources. The need for a clear definition of all compensators and ways that will minimize possible risks before the introduction of any tax innovations is substantiated. It is concluded that the effectiveness of the organization of management in the state tax management is to ensure the formation of a well-established, interconnected and interdependent tax mechanism capable of effectively solving socio-economic problems of martial law and post-martial law.

**Keywords:** taxes; state tax policy; mechanisms of state administration, socio-economic development; tax management; tax potential

**Вступ.** Соціально-економічні перетворення, які останнім часом відбуваються в українському суспільстві, пов'язані, перш за все, з трансформацією перехідної системи управління, наближенням України до стандартів Європейського Союзу, що передбачає постановку принципово нових завдань щодо забезпечення оптимального функціонування та розвитку податкової системи та податкового менеджменту після воєнного стану. Оскільки відсутність ефективних регулюючих механізмів у період трансформації призводить до наростання хаотичних процесів, то пошук і впровадження нових моделей і технологій здійснення державної податкової політики, узагальнення та поширення досвіду державного регулювання в зарубіжних країнах зумовлюють об'єктивну необхідність методологічного переосмислення внутрішнього змісту і призначення

всіх елементів механізму регулювання у сфері оподаткування.

**Аналіз останніх досліджень та літератури.** Проблемами теоретичного та практичного обґрунтування напрямів державної податкової політики та податкового менеджменту розглядаються як вітчизняними, так і закордонними вченими: як Ф. Кене, У. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо, А. Вагнер, А. Пігу, Дж.М. Кейнс, А. Лаффер, Дж. Стігліц, В. Андрущенко, О. Василик, Вишневський, З. Варналій, І. Драган, В. Ємельянов, Ю. Іванов, П. Мельник, В. Опарін, О. Поколодна, А. Соколовська, Кравчук, А. Луцик, С. Паранчук, Л. Тарангул. та ін.

Аналіз літературних джерел та наукових праць показав, що дискусійними залишаються теоретичні та практичне обґрунтування ідей державної податкової політики та державного податкового менеджменту у воєнний та після воєнний час.

**Мета статті.** Теоретичне обґрунтування та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення механізмів державної податкової політики в Україні шляхом упровадження податкового менеджменту.

**Постановка задачі.** Вихід із сучасної економічної кризи в Україні передбачає насамперед впровадження заходів щодо підтримки, у тому числі дерегуляції роботи підприємств та зниження адміністративного тиску. Одним з найважливіших макроекономічних аспектів податкової системи, тобто прибуткової частини бюджету, є загальне податкове навантаження на економіку, тобто сума всіх зібраних податків стосовно ВВП, що відображається у частці надходжень до бюджету у відсотках до ВВП. Фіскальний відсоток ВВП в Україні, який становить понад 47%, є вищий порівняно з сусідніми країнами, і це становить перешкоду для росту національної економіки, розвитку бізнесу та залучення інвестицій. В даний період в умовах воєнного часу критично необхідно забезпечити стійкість економіки через її ефективне врядування, що допоможе перейти до етапу повоєнного відновлення та майбутньої інтеграції в Європейський Союз. Державний податковий менеджмент спрямований на вдосконалення податкової системи, і загалом податкової політики, формування податкових доходів в обсягах, необхідних для виробництва суспільних благ, пошук організаційно-економічних механізмів для мінімізації розбіжностей в податкових відносинах, що виникають як на рівні держави, регіонів, так і на рівні суб'єктів оподаткування. [3]

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Розвиток податкового менеджменту вказує на велику кількість недоліків, що мають місце в податковій системі. Ці проблеми свідчать про недосконалість та неефективність чинної системи, про те, що вона не сприяє економічному зростанню країни. В Україні необхідно формувати державну податкову політику, спрямовану на побудову стабільної та зрозумілої системи оподаткування, зменшення податкового тягаря і забезпечення збалансованості інтересів держави та суб'єктів господарювання. Реальна ситуація щодо впливу державної податкової політики на розвиток економіки свідчить, що існуюча в Україні податкова система не просто не стимулює модернізацію економіки і інноваційну діяльність компаній, а стає бар'єром для сумлінних платників податків.

Проведення державної податкової політики неможливо без високоефективної роботи всього державноуправлінського механізму у сфері оподаткування, який на даному етапі розвитку України потребує значного вдосконалення. Наразі моделі податкової системи України свідчать про необхідність її подальшого реформування та вдосконалення, запропоновано проект нової податкової реформи. Визначені головні напрямки реформи все по 10-10-10. Концепція запропонованої податкової реформи офісом президента України: податок на прибуток — 10%; податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) — 10% (зараз 18%); податок на додану вартість (ПДВ) — до 10%

(зараз 20%); скасування єдиного соціального внеску (ЄСВ); підвищення воєнного збору до 3%.

Концепція реформи ґрунтується на:

- Скороченні оподаткування праці, базового споживання та інвестицій;

- Збільшенні оподаткування забруднення навколишнього середовища, видобутку корисних копалин, споживання цигарок, алкоголю та нафтопродуктів;

- Мінімізації дискреції (права податкових органів трактувати законодавство на свою користь), у тому числі завдяки заміні податку на прибуток на виведений капітал;

- Імплементції інструментів для переходу на “безготівкову” економіку

Запропонована реформа надає такі переваги:

- Зниження ПДВ вбиває основне джерело корупції в податковій, а зниження податку на працю зацікавить і працівників, і роботодавців мату «білу» зарплату. А сумарний ефект від зниження податкового навантаження перекидає негатив від відміни відшкодування.

- Реформа не суперечить глобальному руху боротьби з офшорами. Згідно з 112 Євродирективою протягом перехідного періоду можуть бути відступи щодо кількості та рівня ставок податків. Навіть при такій реформі ми будемо далеко не офшором і податкове навантаження залишатиметься середнім.

- ЄСВ повністю не скасовується; він залишається для ФОП-ів, які мають єдиний податок; збереження ФОП 1-3 груп в незмінному форматі.

Що надасть реформа?

За прогнозом, після запуску реформи в українській економіці відбудеться мобілізація численних компенсаторів, що дозволить суттєво зменшити фіскальний розрив між поточною системою оподаткування та запропонованими змінами. За умови запуску реформи відбудеться критичне покращення податкового клімату в країні, що сприятиме активізації ділової активності, збільшенню капітальних інвестицій та у стратегічній перспективі –

значне збільшення податкових надходжень із можливістю досягнення профіциту бюджету. Треба наголосити, що про рестарт самої податкової системи можна буде говорити лише після завершення війни, нині скоріше підготовчий етап, який, варто відзначити, вельми критично сприймає низка експертів, а також міністр фінансів, Національний банк України та ін.

Також потрібно виділити недоліки які суперечать перевагам стратегії: зниження ПДВ призведе до суттєвого втрачання доходів державного бюджету; окремо слід відзначити, що «скасування відшкодування ПДВ для експортерів сировини— виштовхуватиме ці ринки в тінь, та зменшуватиме закупівельні ціни експортерів (наприклад агротрейдери, яким зараз затримують відшкодування ПДВ, уже схильні купувати зерно у виробників за "чорну" готівку, щоб уникнути сплати ПДВ)». Крім того, загальне запровадження додаткового імпортного збору загрожуватиме зростанням обсягів контрабанди, збільшенням “тінізації” економіки. Це також не

сприятиме зростанню конкурентоздатності вітчизняних виробників.

Як будуть відбуватись податкові надходження?

Щодо 112 Євродирективи – так, дійсно сказано що мінімальна стандартна ставка ПДВ становить 15% та допускаються зміни стосовно числа й рівня ставок тільки протягом перехідного періоду. Але сама директива у пунктах 33 та 34 наголошує, що імовірно, що таке зниження зменшить стимули для відповідних суб'єктів підприємницької діяльності розпочинати роботу або залишатися на чорному ринку. Водночас, подібне зниження ставки ПДВ може поставити під загрозу безперерйну роботу внутрішнього ринку та податкову нейтральність.

Автори не адресують паралельне існування двох систем непрямих податків — ПДВ та «широкої» спрощенки, згадують лише про відміну 4-ї групи для великих аграріїв».

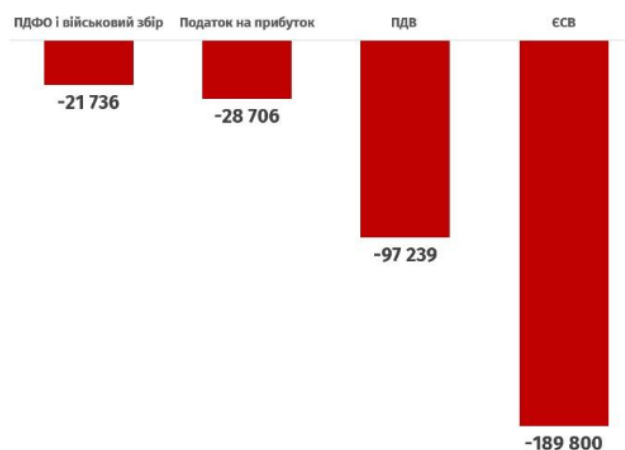
Інфляція через емісію – видатки на оборону зросли в рази, а податкові надходження впали. У бюджеті утворився велетенський дефіцит, який довелося покривати шляхом емісії гривні. В свою чергу значна грошова емісія загрожує гіперінфляцією, тому уряд активно просуває ідеї підвищення податків. Зокрема – повернення скасованих раніше акцизів на пальне чи запровадження податку на купівлю валюти імпортерами

Дефіцит бюджетів – немає пояснень, як передбачається компенсувати значний додатковий дефіцит місцевих бюджетів, викликаний зменшенням ПДФО та податку на прибуток.

Ризики ініціативи: Попри гарні гасла та добрі наміри знизити рівень оподаткування в Україні, щоб зменшити привабливість уникати за допомогою непрозорих схем сплати податків, в умовах війни дуже ризиковано вчиняти дії, які направлені на зниження податкових надходжень та збільшення дефіциту державного бюджету. Особливо без конкретних компенсаторів та прозорих розрахунків. Про це наголошують представники як законодавчої, так і виконавчої влади (рис 1).

#### Скільки б втратив державний бюджет від реформи "все по 10", якби він запрацював з 2022 року?

млн грн



Дані: НБУ, розрахунки ЕП

Рисунок 1 – Втрати державного бюджету від реформи

Альтернативна пропозиція. Розмови про необхідність податкової реформи в Україні були ще до початку руйнівної війни. Обговорювалися навіть декілька ініціатив, які також передбачали достатньо помітне зниження оподаткування.

Перший варіант полягав у тому, щоб не змінювати ЄСВ, залишивши його на рівні 22 відсотків, а ПДФО зробити 10 відсотків. Другий варіант: об'єднати три податки: ПДФО, військовий збір і ЄСВ – в єдиний податок і встановити його на рівні 25 відсотків (станом на зараз це 41,5 відсотка) (рис2, таблиця 1)

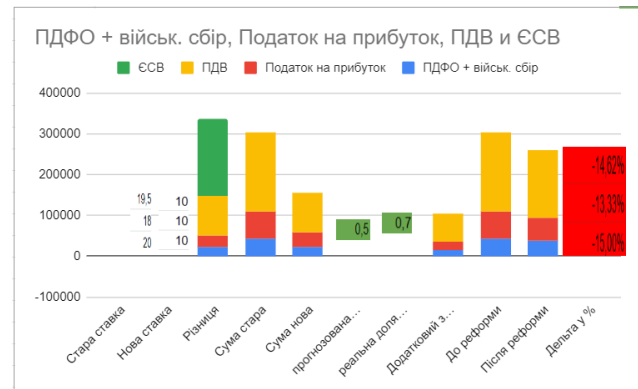


Рисунок 2 – Співставлення впровадження податкової реформи

Також потрібно пам'ятати, що є і інші заходи, що можуть сприяти покращенню платіжного балансу, оздоровленню економіки та збільшенню надходжень від сплати податків. Наприклад, для пожевлення економічних процесів необхідне скасування фіксованого валютного курсу і відновлення повноцінного функціонування міжбанківського валютного ринку для визначення справедливого обмінного курсу гривні до іноземних валют.

В умовах війни український державний бюджет має колосальний дефіцит, який фінансується внутрішніми та зовнішніми запозиченнями, а також грантами від держав-друзів та партнерів, однак видатки, які пов'язані з армією, ми фінансуємо лише власними силами. Саме тому перед будь-якими податковими новачками варто чітко прописати усі компенсатори та шляхи, які дозволять мінімізувати можливі ризики.

Формування та реалізація стратегічних напрямів розвитку механізмів державної податкової політики неможливо без чіткого визначення критеріїв та кількісних показників, що характеризують стан проведеної державної податкової політики, оскільки ефективність політики в сфері оподаткування має свій прояв через певну оцінку. Дана необхідність обумовлена потребою держави у відстеженні рішень в області управління оподаткуванням, що проводяться, оцінки їх ефективності, виявлення перспективних стратегічних і тактичних пріоритетів при подальшому розвитку.

Таблиця 1 - Прогнозний розрахунок впровадження реформи

	Стара ставка оподаткування %	Нова ставка оподаткування %	Різниця податкових надходжень млн.грн	Сума податкових надходжень до реформи млн.грн	Сума податкових надходжень після реформи млн.грн	Прогнозована доля виводу економіки з тіні %	Реальна доля виводу економіки з тіні %	Додатковий збір податків після виходу підприємств з тіні млн.грн	До податкової реформи податкові надходження млн.грн	Після податкової реформи податкові надходження млн.грн	Дельта у %
ПДФО + військ. збір	19,5	10	21736	44616	22880	0,5	0,7	15215,2	44616	38095,20	-14,62
Податок на прибуток	18	10	28706	64588,50	35882,5	0,5	0,7	20094,20	64588,5	55976,7	-13,33
ПДВ	20	10	97239	194478	97239	0,5	0,7	68067,30	194478	165306,3	-15,0
ЄСВ	22		189800								
Натомість пропозиція включає введення податку на виведений за кордон капітал — 10-15%.											

**Висновки.** В підсумку необхідно зазначити, існує величезна кількість моделей і типів організації державної податкової політики, які залежать від багатьох факторів: політичного режиму, домінуючої в країні ідеї організації влади і управління на місцях, державного та адміністративно-територіального устрою держави, національних традицій. Це дає підставу стверджувати, що пряме копіювання іноземного досвіду та моделей державної податкової політики на наші реалії неможливо, тому потребує адаптації, формулювання чітких і конкретних планів розвитку кожної складової сфери оподаткування.

Досвід зарубіжних країн переконливо свідчить про те, що одна і та ж податкова система (і одні і ті ж зміни в ній) у країнах, що розвиваються і в розвинених країнах з ринковою економікою може по-різному впливати через відповідні механізми на економічну динаміку, оскільки в першому випадку характер розподілу ресурсів може деформуватися в силу існування багатьох інших факторів. Політичне завдання щодо забезпечення подальшої гармонізації оподаткування в межах ЄС залишалися для країн, що приєдналися, актуальними і після їх вступу в ЄС, що має бути враховано у ході реформ на шляху отримання Україною членства в ЄС.

Податкові проблеми, які загострилися, існуюче інституційне середовище, ослаблення взаємозв'язків державної податкової політики та розвитку областей, безперервні ухилення від оподаткування обумовлюють зміни бюрократичної парадигми в сфері податкової політики.

#### Список літератури:

1. Опарін В. М. *Фінанси (Загальна теорія) : навч. посіб / В М Опарін – Київ : КНЕУ, 2002. – 240 с.*
2. Бланк І. А. *Фінансовий менеджмент: учебный курс / И. А. Бланк. – Київ.: Ника – Центр, 2001. – 528 с.*
3. Дубовик О. Ю. *Податковий менеджмент у схемах і таблицях: навч. посіб. – Харків: Видавництво «ПромАрт», 2018. – 248 с.*
4. Hanappi, T. (2018), “Corporate Effective Tax Rates: Model Description and Results from 36 OECD and Non-OECD Countries”, OECD Taxation Working Papers, No. 38, OECD Publishing, Paris.
5. González Cabral, A., S. Appelt and T. Hanappi (2021), “Corporate effective tax rates for R&D: The case of expenditure-based R&D tax incentives”, OECD Taxation Working Papers, No. No. 54.
6. Dressler, L., T. Hanappi and K. van Dender (2018), “Unintended technology-bias in corporate income taxation: The case of electricity generation in the low-carbon transition”, OECD Taxation Working Papers, No. 37.

#### References (transliterated):

1. Oparin V. M. *Finansy` [Finances] (Zagal`na teoriya) : navch. posib / V M Oparin – Kiev : KNEU, 2002. – 240p.*
2. Blank Y. A. *Fynansovij menedzhment [Financial management]: uchebnyj kurs / Y. A. Blank. – Kiev.: Nyka – Centr, 2001. – 528 p.*
3. Dubovik O. Yu. *Tax management in schemes and tables [Tax management in charts and tables]: training. manual - Kharkiv: PromArt Publishing House, 2018. - 248 p.*
4. Hanappi, T. (2018), “Corporate Effective Tax Rates: Model Description and Results from 36 OECD and Non-OECD Countries”, OECD Taxation Working Papers, No. 38, OECD Publishing, Paris.
5. González Cabral, A., S. Appelt and T. Hanappi (2021), “Corporate effective tax rates for R&D: The case of expenditure-based R&D tax incentives”, OECD Taxation Working Papers, No. No. 54.
6. Dressler, L., T. Hanappi and K. van Dender (2018), “Unintended technology-bias in corporate income taxation: The case of electricity generation in the low-carbon transition”, OECD Taxation Working Papers, No. 37.

Надійшла (received) 30.08.2022

#### Відомості про авторів / About the Authors

**Назарова Тетяна Юрївна (Nazarova Tetjana Jurii'vna)** – кандидат економічних наук, доцент, Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», доцент кафедри обліку та фінансів; м. Харків, Україна; ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5734-876X>; e-mail: Tetiana.Nazarova@khp.edu.ua

**Шевченко Марина Миколаївна (Maryna Shevchenko)** – кандидат економічних наук, доцент, Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», доцент кафедри обліку та фінансів, м. Харків, Україна; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2165-9907>; e-mail: maryna.shevchenko@i.ua