

Дуліба Є. В.,
кандидат юридичних наук,
доцент кафедри кримінального права і правосуддя
Міжнародного економіко-гуманітарного університету
імені академіка Степана Дем'ячука

ПРО ОСНОВНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВО-ЗАБЕЗПЕЧУВАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦТВА ЯК ІНСТИТУЦІЙНОЇ УМОВИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ФУНКЦІЇ В УКРАЇНІ

ON THE BASIC PRINCIPLES OF SECURITY AND TAX BUSINESS ENTITIES AS INSTITUTIONAL CONDITIONS FOR THE IMPLEMENTATION OF THE TAX FUNCTION IN UKRAINE

У статті розглянуто деякі основні засади податково-забезпечувальної діяльності суб'єктів підприємництва як інституційної умови реалізації податкової функції в Україні. Розглянуто окремі фіскальні прийоми, засоби та заходи, які, на погляд автора, позитивно можуть вплинути на оптимізацію суспільних відносин у сфері оподаткування на рівні окремого об'єкта оподаткування. Виокремлено деякі основні засади податково-забезпечувальної діяльності вітчизняних суб'єктів підприємництва.

Ключові слова: оподаткування, податки, податково-забезпечувальна діяльність, суб'єкт підприємництва.

В статье рассмотрены некоторые основные принципы налогово-обеспечительной деятельности субъектов предпринимательства как институциональное условие реализации налоговой функции в Украине. Рассмотрены отдельные фискальные приемы, средства и меры, которые, на взгляд автора, положительно могут повлиять на оптимизацию общественных отношений в сфере налогообложения на уровне отдельного объекта налогообложения. Выделены некоторые основные принципы налогово-обеспечительной деятельности отечественных субъектов предпринимательства.

Ключевые слова: налогообложение, налоги, налогово-обеспечительная деятельность, субъект предпринимательства.

The article considers some basic principles of tax-support activity of business entities as an institutional condition for the realization of the tax function in Ukraine. We consider separate fiscal methods, tools and measures that, in the opinion of the author, can positively influence the optimization of public relations in the sphere of taxation at the level of a separate object of taxation. Some basic principles of tax-support activity of domestic business entities are singled out.

Key words: taxation, taxes, tax-support activity, business entity.

Постановка проблеми. Позитивний державний вплив на економіку, її основу – підприємництво та розвиток різноманіття господарюючих суб'єктів нині відбувається, зокрема, завдяки гнучкості та вмінню застосовувати інноваційні складові системи державного управління (або регулювання). Найважливішим і найдієвішим напрямом цього впливу є податкове регулювання, яке, на жаль, є постійним об'єктом небезпідставної критики в нашій країні.

Тому метою статті є спроба з'ясування суті деяких основних засад податково-забезпечувальної діяльності суб'єктів підприємництва як інституційної умови реалізації податкової функції в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Як у правовій [1–6], так і в економічній [7–9] науковій літературі знаходять відображення розвиток форм і методів державного, насамперед податкового, регулювання соціально-економічних процесів, серед яких найбільш часто вчені виділяють такі варіанти:

- ліберальні (неоліберальні) форми та методи податкового регулювання;
- командно-адміністративні;
- форми та методи, що властиві прискореному розвитку, які можуть мати ознаки двох вищезгаданих моделей податкового регулювання.

Досвід більшості країн із перехідною економікою, здобутий на межі ХХ–ХХІ століть, свід-

чить, що вибір між ліберальною (неоліберальною) моделлю, яку часто називають «шоковою терапією», та моделлю командно-адміністративною (моделлю «градуалізму») є досить умовним. Хоча все більше й більше дослідників розвитку економіки та підприємництва віддають перевагу неоліберальній парадигмі розвитку [10, с. 28–47]. Так, стратегія «шокової терапії», зосереджуючи увагу на фінансових і цінових питаннях, є лише першим кроком у тривалому процесі перетворень і потребує подальшого розвитку. Так само навіть найрадикальніші реформи обов'язково використовують елементи стратегії «градуалізму». Відповідно, треба підтримати думку тих учених [8, с. 575–576], які стверджують, що діалектика державних і ринкових регуляторів економічного оновлення в Україні на сучасному етапі потребує посилення регулюючої ролі держави з огляду на системну перебудову економіки, поглиблення її ринкової трансформації. Зі зміцненням ринкових структур і механізмів, забезпеченням їх автономного функціонування та соціальної спрямованості змінюватимуться характер і межі державного втручання. Але поки що утвердження в Україні моделі економічного зростання, заснованої на активному стимулюванні всебічного розвитку ринкових відносин і використанні регульованих державою механізмів, є однією з базових позицій економічної стратегії.

Реалізація податкової функції держави завжди відображає завдання та глибину державного втручання в економіку (підприємництво тощо), представляючи собою систему заходів і засобів держави у сфері оподаткування. Податкова тактика суб'єкта підприємництва передбачає вирішення поточних завдань, які пов'язані з плануванням і реалізацією податкового навантаження і податкових платежів у поточному періоді, виявлення та оцінку податкових ризиків, аналіз наслідків застосування податкового інструментарію, а також розроблення організаційно-правових схем податкового обліку та деякі інших. Водночас податкова стратегія повинна бути спрямована на формування дієвої економічної політики для перспективних цілей оподаткування на майбутнє, на науково обгрунтоване податкове планування та прогнозування тощо.

Взаємозумовленість податкової стратегії й тактики в сучасній системі оподаткування дає можливість розробити ефективну систему заходів і реалізувати її з обгрунтованими мінімізованими фінансовими втратами, з незначними фінансовими ризиками тощо.

Безумовно, що лише всебічний аналіз фінансово-господарської діяльності вітчизняного бізнесу дає змогу судити про ефективність реалізації податкової функції. Але дещо умовно та спрощено можна представити, що податкова тактика суб'єктів підприємництва реалізується із двома основними завданнями.

Перше завдання пов'язане з фінансовими розрахунками, аналізом і безпосереднім управлінням оподатковуваними базами по групах податків, які об'єднані за тими або іншими ознаками, і формуванням на цій основі середньострокових і короткострокових планів податкових платежів. Це є одним з основних напрямів податкової політики. Для цього податки потрібно диференціювати та згрупувати за певними ознаками. Як правило, формування податків відбувається за джерелами їх сплати, що тягне за собою вплив на ціну продукції, собівартість, прибуток суб'єктів підприємництва тощо.

Більш дієвим є метод диференціації податків за однаковою або подібною податковою базою, що приймається за основу. Цей метод значно спрощує процедуру традиційних фінансових розрахунків, а значить, і процеси аналізу та регулювання. На підставі цього методу можна виокремити кілька податкових груп. Основними базами, прийнятими за вихідну основу розрахунків, як відомо, є такі: прибуток, обсяг виручки від реалізованої продукції (робіт, послуг), вартість майна (всього або окремої його частини), фонд оплати праці. Усередині податкової групи визначення бази оподаткування за кожним конкретним податком, як правило, відбувається за правилом «від простого – до складного», а між групами фіксуються прямі та непрямі зв'язки. Проводиться аналіз складу податкових баз по кожному податку з метою регулювання величин елементів, що входять у бази оподаткування, та розмірів податків тощо. Правило «від простого – до складного» передбачає поетапний розрахунок податків однієї

групи залежно від ускладнення їхньої оподаткованої бази. Далі встановлюється та фіксується зв'язок між оподатковуваними базами та групами податків. Взаємний вплив податків і податкових баз необхідно належним чином оцінити, тобто визначити, на яку величину змінюється кожен податок під час збільшення (зменшення) тієї або іншої бази оподаткування та як ці зміни в результаті впливають на розмір загального податкового навантаження та суму чистого прибутку суб'єкта підприємства. Усередині групи аналізується склад податкових баз по кожному податку з метою регулювання величин елементів, що входять у податкові бази, та розмірів податків тощо. Цей спосіб передбачає також аналіз наданих законодавством податкових пільг та оцінку ефективності їх застосування, визначення оптимальних варіантів податкового та бухгалтерського обліку. На основі розрахунку податкових баз складаються конкретні плани податкових платежів.

Одним з основних завдань під час складання податкового календаря суб'єктів підприємництва є формування сталого прогнозу грошових сум сплати податків по конкретних датах. Якщо для середньострокового планування логічні укрупнені розрахункові показники, то для місячного плану, яким є календар, необхідні точні, вивірені дані, що підлягають майже щоденному уточненню. На цьому етапі першочергове значення набуває контроль своєчасності сплати податків до державного та місцевого бюджетів, оскільки порушення термінів їх перерахувань неминуче тягне за собою фінансові штрафні санкції.

Друге завдання податкової тактики суб'єкта підприємництва – правильний за чинним законодавством і найбільш прийнятний для суб'єкта підприємництва розрахунок та обчислювання різноманітних податкових варіантів під час розгляду та прийняття тих чи інших господарсько-управлінських рішень і визначення чинників, за якими обирається оптимальний варіант стягнення податків. Це дуже важливий елемент податково-забезпечувальної діяльності, якому часто не приділяється належна увага суб'єктами підприємництва. Як правило, спочатку приймається не завжди обгрунтоване рішення, здійснюються певні організаційні дії, необхідні матеріальні вкладення й лише потім, у момент безпосередньої сплати податків, з'ясовується, які податки, в якому розмірі та на яку адресу сплачуються і, відповідно, аналізується, які при цьому могли бути альтернативні варіанти стягнення податків.

Лише розгляд усіх можливих варіантів із застосуванням комп'ютерних технологій та аналізу подібних попередніх процесів оподаткування, оцінка цих варіантів із точки зору податкових наслідків з урахуванням дисконтування грошових потоків та обрання на цій основі найбільш оптимального варіанту вже на початковій стадії роботи над новим податковим господарсько-управлінським рішенням можуть забезпечити позитивне його впровадження та подальше використання в практиці застосування та стягнення податків.

У здійсненні підприємництва податково-забезпечувальна діяльність суб'єктів підприємництва повинна передбачати проведення всебічного аналізу всіх умов договорів на стадії їх оформлення, оскільки від того, як укладені ті чи інші умови угоди, багато в чому залежить величина виникаючих при цьому податкових зобов'язань. У цьому контексті представляється логічним така пропозиція щодо здійснення податково-забезпечувальної діяльності суб'єктів підприємництва, а саме: за наявності постійних або однотипних фінансових операцій доцільно розробити уніфіковані форми типових підприємницьких договорів, інших необхідних рекомендаційних документів (додатків). Можливо, у практиці суб'єктів підприємництва також будуть корисними рекомендовані види типових бухгалтерських проводок, а також реєстри податкового обліку, до того ж в їхньому розробленні повинні брати участь одночасно як виробничі, так і фінансові, юридичні та бухгалтерські служби (або фахівці) конкретного суб'єкта підприємництва.

Обов'язково податкова тактика повинна містити оцінку наслідків спрямування інвестицій суб'єкта підприємництва, розміщення його прибутку та активів, визначення найбільш раціональних подальших шляхів підприємницької діяльності тощо. За таких умов необхідно враховувати дві обставини: по-перше, види та розміри наданих пільг із тих чи інших напрямів інвестицій; по-друге, різні можливі варіанти оподаткування під час отримання доходів від конкретних капіталовкладень.

Безсумнівно, що будь-яке планування безглузде без порівняння отриманих результатів із запланованими, тому завершальною дією податково-забезпечувальної діяльності суб'єктів підприємництва повинна бути правова та фінансово-економічна оцінка її ефективності.

Висновки. З врахуванням основних засад податкового законодавства [11, ст. 4] податково-забезпечувальна діяльність суб'єктів підприємництва, на наш погляд, повинна ґрунтуватися на таких основних засадах, які умовно можна розділити на правові та організаційно-економічні, і які в певній мірі природно співвідносяться із загально визначеними основами податкового планування (як одної з форм та одного з методів податково-забезпечувальної діяльності суб'єктів підприємництва).

Серед правових засад можна виокремити такі:

– насамперед, законність, що полягає в неухильному дотриманні суб'єктом підприємництва вимог чинного законодавства під час нарахування та сплати податків;

– правова відповідність. Ці засади полягають у неприпустимості побудови схем «оптимізації» оподаткування, які засновані на колізіях або прогалинах у нормативних актах. Якщо окремі положення законодавства є спірними та можуть трактуватися як на користь платника податків, так і на користь держави, є ймовірність виникнення в майбутньому судових розглядів або необхідності доопрацювання окремого нормативного акта. Що ж стосується тих питань,

які нормативно належним чином не врегульовані, то, безумовно, такі прогалини повинні бути як найшвидше ліквідовані законодавцем (можливо, навіть не завжди так, як хотілося б суб'єктам підприємництва). Основний ризик у цьому контексті пов'язаний із тим, що ці незаплановані витрати можуть привести до порушення принципу адекватності витрат;

– правослухняність. Правослухняність суб'єкта підприємництва в податково-забезпечувальній діяльності означає точне та неухильне виконання нормативних приписів. Застосування некоректних і нечесних податкових схем, які ґрунтуються або на прогалинах у податковому законодавстві, або на непорядності керівників і працівників суб'єкта підприємництва, повинно мати тільки один правовий наслідок – застосування податкових штрафних санкцій із боку держави;

– нормативна обґрунтованість. Оскільки в ролі окремого важливого елемента податкових відносин встановлено право держави на проведення заходів податкового контролю, будь-які дії в межах податково-забезпечувальної діяльності суб'єктів підприємництва повинні розроблятися так, щоб згодом можна було з легкістю обґрунтувати їхні правомірність і доцільність перед посадовою особою ДФС України та в разі потреби – перед судом. Доцільність, правомірність та наслідки будь-якого заходу, що здійснюється в процесі економічної діяльності, повинні бути усвідомлені, насамперед, самим господарюючим суб'єктом;

– законодавча обізнаність. Податково-забезпечувальна діяльність суб'єкта підприємництва повинна своєчасно коректуватися з урахуванням усіх змін у чинному законодавстві, насамперед у системі оподаткування. Причому уточнюватися повинні не тільки основні напрями податково-забезпечувальної діяльності суб'єкта підприємництва, а й види господарських операцій, а в окремих випадках – і напрями господарської діяльності суб'єкта підприємництва. Без оперативного спостереження за процесом законотворчості в країні та врахування його результатів у стратегічних і поточних планах суб'єкту підприємництва важко буде керувати власними фінансами. У зв'язку з цим господарюючому суб'єкту необхідно враховувати такий фактор, як податкові ризики. Податкові ризики можуть бути пов'язані зі змінами в державній податковій політиці, появою нових форм оподаткування, збільшенням або зниженням податкових ставок, введенням нових податків і зборів, скасуванням податкових пільг та іншим. Засади законодавчої обізнаності передбачають врахування не тільки змін зовнішнього впливу на господарську діяльність, а й уявлень суб'єкта підприємництва щодо власних внутрішніх пріоритетів, цінностей і можливостей.

До організаційно-економічних засад належать такі:

– податкова сумлінність. Ці засади характеризуються, насамперед, тим, що процес створення та збереження суб'єктом підприємництва іміджу сумлінного платника податків і в нашій країні посту-

пово набуває помітного значення, що давно властиво закордонним податковим системам [1; 2; 6; 12];

– раціональність. Такі засади полягають у тому, що вигода, яка одержується від реалізації напряму податково-забезпечувальної діяльності суб'єкта підприємництва, повинна перевершувати витрати, які необхідно здійснити для реалізації певного господарсько-управлінського рішення. Допустиме співвідношення витрат на створену систему оптимізації оподаткування суб'єкта підприємництва та її обслуговування до суми економії податкових витрат має індивідуальну межу, яка може залежати й від ступеня ризику, пов'язаного з цією податковою схемою, і від певних індивідуальних, наприклад психологічних, характеристик певного суб'єкта підприємництва, деяких суб'єктивних часових, місцевих та інших чинників тощо. Треба також пам'ятати й про те, що більшість податкових схем (крім певних витрат на їх створення та обслуговування) вимагають і певних витрат на їх ліквідацію. При цьому ліквідаційні витрати можуть значно перевищувати початкові витрати суб'єкта підприємництва. Важливо, що вигоду від податкової оптимізації можна оцінювати не тільки сумами зменшених податків, а й з точки зору зменшення можливих збитків і витрат, які були б неминучі при веденні підприємництва без урахування існуючих особливостей оподаткування. У цьому контексті враховувати треба як прямі грошові виплати суб'єкта підприємництва, так і непрямі – ризики настання певних несприятливих наслідків (наприклад, у разі пред'явлення податкових претензій, сплати адміністративних стягнень, втрати ділової репутації, зниження котирувань акцій та іншого), а також різні приховані витрати з організації та підтримки працездатності конкретної податкової схеми та їхньої вартісної оцінки тощо;

– податкова економія. За змістом ці засади означають те, що, обравши метод зниження будь-якого податку, суб'єкту підприємництва треба перевірити, чи не призведе його застосування до збільшення інших податкових платежів;

– коректне документальне оформлення. Недбалість в оформленні або відсутність необхідних документів можуть послужити формальною підставою для не зарахування (або перекваліфікації) органами ДФС України всієї операції і, як наслідок, призвести до застосування більш обтяжливого для суб'єкта підприємництва порядку оподаткування;

– конфіденційність, що характерна лише для певного кола суб'єктів підприємництва. Характеризуючи ці засади, треба підкреслити, що доступ до інформації про фактичне призначення та наслідки проведених трансакцій має бути максимально обмежений. На практиці це означає, що, по-перше, окремі виконавці та структурні одиниці, які беруть участь у загальному ланцюжку сплати податків, не обов'язково повинні уявляти собі стан податково-забезпечувальної діяльності суб'єкта підприємництва загалом, а лише повинні керуватися тільки певними інструкціями корпоративного характеру. По-друге, посадові особи та власники суб'єкта підприємництва повинні уникати віддавати розпорядження та намагатися належним чином зберігати загальні плани суб'єкта підприємництва з використанням засобів особистої ідентифікації (підписи, печатки, почерк та інше);

– індивідуальність. Суть цих засад полягає в тому, що, тільки вивчивши всі особливості господарської діяльності конкретного суб'єкта підприємництва, можна рекомендувати та використовувати ті чи інші форми та методи податково-забезпечувальної діяльності. Механічно переносити одну і ту саму схему з діяльності одного суб'єкта підприємництва на інший не варто.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Саніахметова Н.О. Регулювання підприємницької діяльності в Україні (організаційно-правові аспекти): дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. О., 1998. 403 с.
2. Баклан О.В. Адміністративно-правове регулювання в сфері підприємництва України (теоретико-прикладний аспект): дис. ... докт. юрид. наук: спец. 12.00.07. К., 2013. 457 с.
3. Ластовецький А.С. Організаційно-правові засади підприємницької діяльності: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. К.: Київський юридичний ін-т, 2005. 220 с.
4. Добровольська В.В. Правові засади регулювання підприємницької діяльності в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.04. Донецьк: Ін-т екон.-прав. досл. НАН України, 2007. 215 с.
5. Ковальова М.В. Адміністративно-правові режими підприємницької діяльності в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Х., 2007. 197 с.
6. Позняков С.П. Адміністративно-правовий режим детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Ірпінь: Б.в., 2007. 21 с.
7. Фещенко В.М. Дослідження проблем становлення та розвитку ринкового господарства в працях економістів України другої половини XIX – початку XX ст.: монографія. К.: КНЕУ, 2003. 187 с.
8. Бодров В.Г. Трансформаційні процеси в перехідній економіці. Політична економія / за ред. проф. В.О. Рибалкіна, проф. В.Г. Бодрова. К.: Академвидав, 2004. – 671 с.
9. Державна регіональна політика України: особливості та стратегічні пріоритети: монографія / за ред. З.С. Варналія. К.: НІСД, 2007. 768 с.
10. Єщенко П.С., Арсєнко А.Г. Нова парадигма розвитку економіки – настійливе веління нашого часу. Економіка і прогнозування. 2011. № 2. С. 28–47.
11. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI: станом на 19.04.2018 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
12. Клим О.В. Адміністративно-правове регулювання підприємницької діяльності в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. К., 2009. 205 с.