

тегральної мікросхеми умовам надання правової охорони, встановленим цим Законом».

Абзац 2 ч. 2 ст. 16 Закону України «Про охорону прав на промислові зразки» викласти у такій редакції: «Будь-

яка особа може подати до закладу експертизи мотивоване заперечення проти заявки щодо невідповідності наведених в ній відомостей про патент умовам надання правової охорони, встановленим цим Законом».

ЛІТЕРАТУРА

1. Регламент Апеляційної палати Державного департаменту інтелектуальної власності : Наказ Міністерства освіти і науки України № 622 від 15 вересня 2003 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukraine.uar.gov.net/data/base36/ukr36710.htm>
2. Висоцька Л. Про підсумки та перспективи роботи Апеляційної палати Державної служби інтелектуальної власності України / Л. Висоцька // Теорія і практика інтелектуальної власності. – 2014. – № 3. – С. 48–51.
3. Світличний О. П. Організаційно-правові засади охорони прав на торговельну марку : автореф. дис... на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. за спец. : 12.00.07 «адміністративне право і процес ; фінансове право ; інформаційне право» / О. П. Світличний // Національний аграрний університет. – Київ, 2007. – 19 с.
4. Про охорону прав на винаходи і корисні моделі : Закон України від 15 грудня 1993 року // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 7. – Ст. 33.
5. Про охорону прав на промислові зразки : Закон України від 15 грудня 1993 року // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 7. – Ст. 34.
6. Про охорону прав на топографії інтегральних мікросхем : Закон України від 05 листопада 1997 року // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 8. – Ст. 28.
7. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг : Закон України від 15 грудня 1993 року // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 7. – Ст. 36.
8. Про охорону прав на зазначення походження товарів : Закон України від 16 червня 1999 року // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 32. – Ст. 267.

УДК 347.73

МІСЦЕ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ В СИСТЕМІ ПЛАНУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА: ПРАВОВІ АСПЕКТИ

THE PLACE OF TAX PLANNING IN THE SYSTEM OF BUSINESS PLANNING: LEGAL ASPECTS

Греца Я.В.,
к.ю.н., доцент

ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

У статті розглядаються актуальні проблеми науки фінансового права, пов'язані з визначенням місця податкового планування в системі планування діяльності підприємства. Автором розкриваються загальні категорії, такі як «план», «планування», «фінансове планування», «податкове планування». Наголошено, що в процесі здійснення господарської діяльності проводиться планування у різних сферах, при цьому велике значення має фінансове планування, складовою частиною якого є податкове планування. Автор звертає увагу на необхідність здійснення ефективного податкового планування для забезпечення успішної діяльності підприємства й аналізує недоліки податкового законодавства України, які істотно ускладнюють процес податкового планування.

Ключові слова: податок, податкова система, оподаткування, план, планування, правове регулювання, податкове планування.

В статье рассматриваются актуальные проблемы науки финансового права, связанные с определением места налогового планирования в системе планирования деятельности предприятия. Автором раскрываются общие категории, такие как «план», «планирование», «финансовое планирование», «налоговое планирование». Отмечено, что в процессе осуществления хозяйственной деятельности проводится планирование в различных сферах, при этом большое значение имеет финансовое планирование, составной частью которого является налоговое планирование. Автор обращает внимание на необходимость осуществления эффективного налогового планирования для обеспечения успешной деятельности предприятия и анализирует недостатки налогового законодательства Украины, которые существенно затрудняют процесс налогового планирования.

Ключевые слова: налог, налоговая система, налогообложение, план, планирование, правовое регулирование, налоговое планирование.

The article examines current problems of the study of financial law, related to the definition of the place of tax planning in the system of business planning. The author defines the general categories, such as «plan», «planning», «financial planning» and «tax planning». It is impossible to ensure efficient operation in any field, especially in the field of management, without planning. It is emphasized that in the course of planning economic activities, planning of various areas is carried out, to include production and sales planning, planning of resource support of operational activity, workforce and payment planning, financial planning, etc. Financial planning in a broad sense is one of the stages of the financial activities carried out within the financial relations. Financial relations are always regulated by legal norms, i.e. exist in the form of legal relationships, therefore, it is important to determine the legal aspects of financial planning of the company, part of which is tax planning. Tax planning is one of the key components of the planning system of the company. The author draws attention to the need for effective tax planning to ensure the success of the company, emphasizing that its lack can lead to significant financial losses. Tax planning process becomes much more complicated due to the imperfection of the tax legislation, which is inconsistent with the principle of stability and is subject to frequent changes. The author admits that tax legislation must be flexible and responsive to changes in the economic situation in the country; however, such changes must be systemic, while the main elements of the taxes should remain unchanged for at least the budget year. Moreover, taxpayers should be informed in advance about the planned innovations, so that appropriate changes could be taken into account in carrying out tax planning.

Key words: tax, tax system, taxation, plan, planning, legal regulation, tax planning.

У сучасних умовах здійснення господарської діяльності та прийняття важливих управлінських рішень неможливе без попереднього планування всього процесу, починаючи від виникнення ідеї і до остаточної її реалізації та отримання запланованого результату. Заходи, потрібні для досягнення ділової мети, мають бути наперед визначені, продумані, з обов'язковим визначенням виконавців, строків виконання, проміжних результатів, оцінки ризиків тощо. Ефективне планування має здійснюватися як на макрорівні, так і на рівні мікроекономіки. Без цього будь-які дії суб'єктів господарського процесу будуть хаотичними і безсистемними, а досягнення бажаного результату – надзвичайно ускладненим. Відсутність чіткого планування на макрорівні призводить до відсутності системних економічних змін, неможливості подолання кризових явищ, які на сьогодні мають місце в Україні. Проблеми планування у сфері економіки пов'язані з недосконалим законодавчим регулюванням, нестабільністю та подекуди низькою якістю якого призводить до неможливості визначити та реалізувати стратегічні цілі та завдання для суб'єктів господарювання.

Планування господарської діяльності підприємства – процес складний і багатограний. Він включає в себе весь комплекс економічних, фінансових, соціальних та інших аспектів. Особливе місце в цьому процесі займає податкове планування з огляду на важливу роль оподаткування для держави і суб'єктів господарювання та актуальність податкової реформи на цей час в Україні.

Метою статті є визначення місця та значення податкового планування в системі планування діяльності підприємства через призму правового регулювання цих відносин.

Проблемам податкового планування приділяється належна увага з боку науковців та практиків. Окремі аспекти податкового планування були відображені у працях В. В. Іванової, Ю. Б. Іванова, А. Я. Кізими, А. І. Кривоногова, Л. Г. Маркової, В. Є. Москалюк та інших. Разом із тим наявні наукові дослідження основну увагу приділяють економічним аспектам податкового планування, тоді як правові аспекти залишаються недостатньо дослідженими.

Процес планування здійснюється у різних сферах діяльності людини чи юридичної особи. Попереднього визначення цілей та засобів їх досягнення потребує діяльність в економічній, політичній, правовій, соціальній, культурній сфері тощо. В. Ньюман зазначав, що майже будь-яку роботу, щоб її взагалі зробити, треба спланувати, принаймні інформаційно і на кілька хвилин наперед [1, с. 52].

Слово «план» походить від латинського слова *planum* – площина, рівне місце. Спочатку цей термін використовувався для позначення креслення (рисунок), що характеризує певну ділянку в масштабі площини. Потім його стали застосовувати для визначення (опису) проєктів, реалізація яких передбачає систему взаємозв'язаних завдань, показників та розрахунків [2]. В Академічному тлумачному словнику української мови план, зокрема, визначається як задум, проєкт, що передбачають хід, розвиток чого-небудь [3]. Окремі науковці розглядають план як документ, що містить систему кількісних і якісних показників діяльності об'єкта планування у період, що розглядається [4, с. 248].

Розробка проєктів, взаємопов'язаних завдань, показників, розрахунків являє собою процес, який прийнято називати плануванням. Н. Снайдер визначав планування як діяльність, що стосується завчасного визначення того, які дії та/або людські й фізичні ресурси потрібні для досягнення цілі; вона охоплює визначення альтернатив, аналіз кожної з них і вибір найкращих [5, с. 73]. Г. Мінцберг вважає, що планування відрізняється від інших видів прийняття рішень формалізацією процесу. «Планування – це формалізована процедура, спрямована на отримання чітко

визначеного результату, яка має форму інтегрованої системи рішень. Те, чим найбільше приваблює поняття планування, що є характерною рисою та відрізняє його методи від інших процесів, – це наголос на формалізації та систематизації явища, до якого застосовується планування». У цьому разі формалізація, за Г. Мінцбергом, означає: а) розкладання на компоненти; б) їх чітке формулювання; в) формалізацію процесів прийняття рішень та їх інтегрування в організаціях [6, с. 11].

У нормах чинного законодавства України планування розглядається процес розробки порядку виконання певної діяльності, тобто конкретизація цієї діяльності: визначення проміжних цілей і послідовності їх досягнення, розрахунок термінів, прогнозування наслідків майбутніх ситуацій, визначення потреб у ресурсах, виконавцях і необхідних засобах з кожної із цих цілей [7].

Важливе значення для держави і суспільства має планування в економіці, у здійсненні фінансово-господарської діяльності, адже воно є необхідною передумовою успішного економічного розвитку.

Переводячи процес планування в економічну площину діяльності підприємств та інших суб'єктів господарювання, В.В. Іванова розглядає планування як цілеспрямовану діяльність господарюючих суб'єктів, що передбачає визначення цілей підприємства на певну перспективу, оптимальних засобів їх реалізації та ресурсного забезпечення на основі інформації про організаційне середовище підприємства [8, с. 5].

Інші вчені визначають планування як процес формування цілей, визначення пріоритетів, засобів і методів їх досягнення на основі знань про закономірності функціонування різних господарських систем і обліку можливих змін умов господарювання. За допомогою планів визначаються рамки економічної діяльності (які дії треба розпочати, коли і яких показників досягти, які ресурси залучити і т. ін.). Одночасно планові показники служать контрольними індикаторами для оперативного управління діяльністю [9, с. 112]. Здійснення управління діяльністю суб'єктів господарської діяльності включає ряд важливих процесів, таких як планування, організація, стимулювання, координація та контроль [10, с. 28-29].

У здійсненні господарської діяльності застосовується широкий спектр планування, який включає в себе, зокрема, планування виробництва і збуту продукції, планування ресурсного забезпечення операційної діяльності, планування персоналу та оплати праці, фінансове планування тощо.

Фінансове планування розглядається як процес систематичної підготовки управлінських рішень, які прямо чи опосередковано впливають на обсяги фінансових ресурсів, узгодження джерел формування та напрямів використання згідно з виробничими, маркетинговими планами, а також величину показників діяльності підприємства у плановому періоді і які забезпечують вирішення завдань найбільш раціональним шляхом [11, с. 325].

У науковій літературі податкове планування розглядається як частина планування фінансів [10, с. 28]. Процес податкового планування є невід'ємним складником загального процесу управління діяльністю підприємства [12, с. 31].

Податкове планування не може розглядатися як самодостатня та ізольована категорія. На нашу думку, це лише один зі складників планування фінансово-господарської діяльності платника податків. Ми погоджуємося з Т. А. Гусевою, яка стверджує, що податки не повинні керувати всією діяльністю суб'єкта господарювання, вони не повинні суттєво змінювати філософію бізнесу. Податковий менеджмент не існує як мета або інструмент управління бізнесом, а є лише невід'ємною частиною всього корпоративного менеджменту. Бізнес не здійснюється заради податків, його метою є отримання прибутку [13, с. 17].

У науковій літературі часто податкове планування розглядається доволі звужено, лише як процес, спрямований на зменшення податкових платежів [14, с. 10]. На наше переконання, суть податкового планування не можна зводити виключно до зменшення податкового навантаження, оскільки це більш комплексна категорія. Зменшення податкового навантаження є тільки одним із завдань податкового планування, а аж ніяк не його єдиною метою. Здійснюючи податкове планування, платник вирішує низку інших важливих завдань, таких як вибір зручнішої форми ведення обліку, складання звітності, спрощення процедур адміністрування податків, зменшення податкових ризиків. Ми можемо визначити поняття податкового планування як складник економіко-правового планування діяльності платника податків, що передбачає систему заходів, спрямованих на забезпечення податкової оптимізації оподаткування, аналіз та прогнозування податкових наслідків здійснення господарських операцій, рівня податкового навантаження, з урахуванням вимог податкового законодавства та тенденцій податкової політики держави.

Планування діяльності підприємства, в тому числі і податкове планування як його складник, передбачає розрахунок певних прогнозних фінансово-господарських показників, які можуть бути визначені як на основі економічних базисів, так і виходячи зі змісту законодавства, що в податковій сфері, зокрема, визначає рівень податкового навантаження, встановлює правила та приписи, що безпосередньо впливають на господарську діяльність і фінанси.

Розробка прогнозних показників буде ефективною, а самі показники обґрунтованими, якщо економічні та правові базиси, від яких вони залежать, залишаться стабільними або хоча б суттєво не зміняться протягом прогнозного періоду. Саме тому в податковому законодавстві на рівні норми-принципу встановлено правило, яке передбачає незмінність основних елементів податкового механізму хоча б протягом бюджетного року. Недотримання цього принципу зводить нанівець прогнозні розрахунки, проведені в процесі податкового планування, які базувалися на

інших показниках основних елементів податкового механізму, чинних на момент їх розробки. Це, у свою чергу, негативно впливає на фінансово-господарські результати діяльності платника, який, виходячи з певних показників податкового навантаження, визначав, наприклад, рівень собівартості продукції, формував ціни товарів (робіт, послуг), планував розподіл прибутків чи здійснення певних інвестицій або інших видатків.

На превеликий жаль, принцип стабільності в Україні не дотримується зовсім. Навпаки, склалася законодавча практика, відповідно до якої найбільш суттєві зміни до податкового законодавства приймаються в кінці бюджетного року і запроваджуються одразу з початком наступного року. Це стало можливим тому, що нормам, які встановлюють основоположні принципи податкового законодавства, зокрема принцип стабільності, не надано категоричного імперативного характеру, не передбачено пріоритет цих норм перед іншими нормами законодавства, а також прямо не передбачено наслідки їх порушення. Ці законодавчі недоліки потребують найскорішого виправлення.

У процесі даного дослідження нами встановлено, що процес податкового планування є одним зі складників процесу планування економічної діяльності підприємства. Усі складники економічного планування є пов'язаними між собою і повинні узгоджуватися, враховувати особливості та завдання кожної з ланок цього процесу, що забезпечує системний підхід, спрямований на досягнення необхідного результату. Результати податкового планування, незважаючи на його значущість та велику роль, у нормальних економічних умовах та за умови належного правового регулювання не можуть слугувати єдиним визначальним критерієм для прийняття стратегічних ділових управлінських рішень. Можливість податкового планування та його якість безпосередньо залежить від рівня правового регулювання податкових відносин. В Україні таке регулювання залишається вкрай недосконалим, зокрема, через недотримання принципу стабільності податкового законодавства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Newman W. Administrative Action: The Techniques of Organization Management / W. Newman // Englewood Cliffs. – NJ: 1951. – 2nd ed., 1963. – 56 с.
2. Планування. Матеріал з Вікіпедії – вільної енциклопедії. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://uk.wikipedia.org/wiki/планування>.
3. Академічний тлумачний словник української мови. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sum.in.ua/s/plan>.
4. Петрович І. М. Економіка та фінанси підприємства : підручник / І. М. Петрович, Л. М. Прокопишин-Рашкевич. – Львів, 2014. – 408 с.
5. Snyder N. How Managers plan – The Analysis of Managerial Activities / N. Snyder and W. Glueck // Long Rang Planning. – 1980. – February. – P. 70–76.
6. Мінцберг Г. Зліт та падіння стратегічного планування / Г. Мінцберг. – К. : Вид-во Олексія Капусти, 2008. – 389 с.
7. Про затвердження складових галузевих стандартів вищої освіти з напрямку 0504 «Туризм» (Складові галузевих стандартів вищої освіти. Наказ міністерства освіти і науки України від 14.06.2004 № 476. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0863-04>.
8. Іванова В. Планування діяльності підприємства : навчальний посібник / В. Іванова. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 471 с.
9. Петрович І. М. Економіка та фінанси підприємства : підручник / І. М. Петрович, Л. М. Прокопишин-Рашкевич. – Львів, 2014. – 408 с.
10. Маглаперідзе А.С. Податковий менеджмент: навчальний посібник / А.С. Маглаперідзе, В.В. Храпкіна. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 328 с.
11. Семенов Г.А. Фінансове планування і управління на підприємствах : навчальний посібник / Семенов Г.А., Бугай В.З., Семенов А.Г., Бугай А.В. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 432 с.
12. Податкове планування на мікрорівні: навчально-методичний посібник для студентів, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем бакалавр за галуззю знань – 0305 «Економіка та підприємництво» за напрямом підготовки – 6.030508 «Фінанси і кредит» / укл. Т.Ю. Александрюк, Т.О. Дулік, Л.Г. Маркова, В.Є. Тараненко. – Дніпропетровськ : Дніпропетровська державна фінансова академія, 2009. – 78 с.
13. Гусева Т.А. Налоговое планирование: концепция правового регулирования. – Орел : Орел ГТУ, 2007. – 326 с.
14. Елисеев А., Пидлужный Н. Налоговое планирование. Минимизация налогообложения законными способами / А. Елисеев, Н. Пидлужный. – Днепропетровск : ООО «Баланс-Клуб», 2002. – 221 с.