

*Дем'янишин В. Г.,  
д. е. н., професор,  
в. о. зав. кафедри фінансів  
суб'єктів господарювання  
і страхування ТНЕУ*

## **ПОДАТКОВИЙ МЕХАНІЗМ: ТЕОРЕТИЧНА КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ**

Податковий механізм відіграє визначальну роль в економічній системі держави, оскільки завдяки йому можна реально використати податки як фіскальний інструмент та економічний стимул, забезпечувати ефективне функціонування фінансового та господарського механізму у суспільстві. Розвиток вчення про податковий механізм дає можливість сформулювати його оптимальну модель, за умови практичної реалізації якої можна налагодити ефективне, злагоджене функціонування усіх складових, що сприятиме прискоренню темпів соціально-економічного розвитку країни.

В Україні зростає інтерес до проблем розбудови податкової системи, удосконалення системи оподаткування, що є основою податкового механізму держави. Окремі напрями згаданих досліджень відображені у роботах М. Азарова, В. Андрущенка, О. Василика, В. Гейця, О. Данілова, Т. Єфименко, Ю. Іванова, А. Крисоватого, С. Львовичкіна, В. Мельника, П. Мельника, С. Онишко, В. Опаріна, А. Соколовської, В. Федосова, Л. Шаблістої, С. Юрія та ін. Недоліком вітчизняної науки є недостатнє використання у наукових дослідженнях самого терміну «податковий механізм», замість якого частіше зустрічається «податкове адміністрування», «податковий менеджмент» тощо.

Податковий механізм, як важливу складову господарського, фінансового та бюджетного механізму, доцільно розглядати у широкому і вузькому значенні. Характеризуючи податковий механізм у широкому значенні, ми розуміємо його як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких держава, використовуючи податки, впливає на розвиток економіки, соціальної сфери, регулює пропорції розподілу і перерозподілу ВВП. Вузьке значення цього механізму полягає у тому, що саме за допомогою його складових забезпечується функціонування податкової системи. Центральним елементом, основним важелем податкового механізму у широкому і вузькому значенні є податки, у природі та сутності яких за-

кладена здатність у процесі розподілу і перерозподілу ВВП регулювати соціально-економічні процеси. Тому фінансова наука, досліджуючи податковий механізм, опирається на сутність податків, системи оподаткування, податкової системи та особливості їхнього функціонування у суспільстві.

У сучасній вітчизняній економічній літературі для означення податкового механізму у широкому значенні використовується різна термінологія, зокрема, податкове регулювання економіки, податкове стимулювання виробництва, механізм справляння податків, механізм мобілізації доходів і т. д. [1, с. 44; 2, с. 770–772; 3, с. 501].

Автори економічної енциклопедії під податковим регулюванням економіки розуміють «... комплекс заходів у податковій сфері ..., за допомогою яких держава впливає на процес перерозподілу національного доходу в інтересах окремих класів, соціальних верств, а також на інвестиції, науково-технічний розвиток, економічне зростання та ін.» [2, с. 770], а під податковим стимулюванням виробництва – систему «... платежів і зборів до бюджету держави і місцевих бюджетів, яка спонукає, заохочує фізичних і юридичних осіб до розвитку виробництва і підвищення його ефективності» [2, с. 771]. При цьому вони виділяють такі основні форми податкового механізму, як диференціація податкових ставок, повне або часткове звільнення суб'єктів господарювання від сплати податків, надання їм пільг, звуження бази оподаткування, скасування певних видів податків та інші форми податкового стимулювання виробничої діяльності.

А. Крисоватий під податковим регулюванням розуміє систему «економічних засобів оперативного втручання в хід виконання податкових зобов'язань ... і сукупність заходів, що здійснюються через наявність регулятивних механізмів, які закладені в структурі окремого податку, та завдань, що перед ними ставляться» [5, с. 252].

З цих визначень випливає, що самі по собі податки є найефективнішим інструментом регулювання соціально-економічних процесів. Вже у сутності самого податку закладені величезні можливості впливу держави на збалансоване економічне зростання, стимулювання підприємницької діяльності, підвищення добробуту громадян. Отже механізм, за допомогою якого держава, застосовуючи податки, регулює соціально-економічні процеси у суспільстві, можна назвати податковим механізмом у широкому значенні.

Такий механізм є об'єктивним, необхідним та динамічним явищем. Податкові важелі, інструменти й стимули застосовуються з метою покращення ситуації у країні. Правильний вибір способів податкового впливу на розвиток негативних тенденцій сприяє підвищенню ефективності роз-

витку економіки, позитивній її динаміці, покращенню добробуту громадян.

З іншого боку податковий механізм можна розглядати у вузькому значенні, застосовуючи його до функціонування податкової системи. Під цим механізмом ми пропонуємо розуміти сукупність податкових методів, важелів, інструментів, стимулів і санкцій, комплекс заходів і послідовність їх виконання платниками податків та органами стягнення щодо справляння та внесення податків і зборів до бюджетів усіх рівнів або до державних цільових фондів.

Для означення податкового механізму у вузькому значенні (або механізму оподаткування) автори економічної енциклопедії використовують термін механізм справляння податків в Україні, зміст якого, на їхню думку, полягає у сукупності усіх засобів органів державної податкової служби справляння та внесення належної суми податку, збору (обов'язкового платежу) до бюджету або державного цільового фонду [2, с. 369]. Подібне, але уточнене визначення цього механізму дають Я. Ларіна, С. Мочерний, О. Устенко, С. Юрій, зокрема, – це «... комплекс законодавчого забезпечення заходів і послідовність їх використання органами державної податкової служби щодо справляння та внесення належної суми податку (обов'язкового платежу) до бюджету або державного цільового фонду» [3, с. 501]. Якщо у першому визначенні під механізмом справляння розуміють сукупність засобів справляння податків, то у другому – до вказаних заходів додається комплекс відповідного їхнього законодавчого забезпечення і послідовність, що, на нашу думку, є обґрунтованим. Однак спірним є ув'язка механізму справляння податків у наведених визначеннях виключно з роботою органів державної податкової служби, оскільки у цьому процесі задіяні, у першу чергу, платники податків, а також інші органи стягнення.

Механізм оподаткування (податковий механізм) має власну структуру, яка передбачає наявність окремих взаємозв'язаних між собою елементів (підсистем, методів, важелів, стимулів і санкцій).

Ми вважаємо, що у складі податкового механізму залежно від завдань, набору інструментів, наявності суб'єктів та способу дій можна виділити дві підсистеми: механізм справляння податків платниками та механізм контролю і забезпечення сплати податків.

Механізм справляння податків його платниками, на нашу думку, – це сукупність елементів оподаткування, заходів і послідовність їх використання платниками податків щодо справляння належної суми податків і зборів до бюджетів усіх рівнів. Такий механізм використовується платниками податків і зборів (обов'язкових платежів), якими є юридичні і фізичні особи, на котрих згідно з законами України покладено обов'язок спла-

чувати податки і збори. Цей механізм передбачає застосування таких елементів оподаткування, як суб'єкт податку, об'єкт оподаткування, джерело сплати, база оподаткування, масштаби вимірювання, ставки податку, податкові пільги, норма оподаткування, податкове зобов'язання, податковий борг, податкове право, податковий звіт, податковий період, податковий кредит, податкові правовідносини.

Справляння податків його платниками здійснюється у процесі самостійного визначення ними сум податку і сплатою у встановлений термін до бюджету. Механізм нарахування податків функціонує відповідно до порядку, встановленого законодавством і нормативними документами, хоча й не пов'язаний з конкретними податковими правовідносинами. У процесі визначення податку встановлюється його загальна сума, закладаються основи для податкового контролю. Цей процес тісно пов'язаний з складанням і представленням платниками податкової звітності. Однак не всі податки визначаються за такою схемою. Це стосується, у першу чергу, податку на додану вартість, єдиного податку та інших. Існують особливості оподаткування доходів фізичних осіб (робітників і службовців) та інших категорій платників.

Сплата податків до бюджету супроводжується правовідносинами між платниками і державою, відповідно й тягне за собою юридичну відповідальність. Вона потребує виконання специфічних дій та документального оформлення. Якщо у процесі нарахування податку платник не вступає у грошові відносини із державою і будь-які грошові потоки відсутні, та сплата податку супроводжується грошовими потоками і пов'язана з конкретними грошовими відносинами між платником і державою, здійснюється у конкретні терміни за чітко визначеною схемою.

Друга підсистема податкового механізму – механізм контролю і забезпечення сплати податків, на нашу думку, безпосередньо пов'язана з роботою органів стягнення. Ми вважаємо, що основними елементами цього механізму, крім елементів першої підсистеми, є податкові канікули, податковий тиск, податкове розслідування, ухилення від сплати податків, податковий контроль, податковий облік, податкова відповідальність, податкове стимулювання, розстрочення податкового зобов'язання, відстрочення податкового зобов'язання тощо. Найважливішими методами даного механізму є контроль і забезпечення сплати податків та примусове стягнення податків. Процес контролю і забезпечення сплати податків охоплює такі форми, як облік платежів, облік платників, отримання інформації про сплату податків, попередній контроль, безпосередній контроль.

Таким чином, податковий механізм охоплює процес нарахування, сплати податку, складання і представлення податкової звітності, податко-

вого контролю, а також передбачає застосування таких методів, як податкове прогнозування, податкове планування, податкове оперативне управління, податковий контроль, податкове регулювання. Він тісно пов'язаний з податковим менеджментом та податковим адмініструванням.

Основним елементом податкового механізму є податки. Теорія оподаткування базується на економічній теорії та вченні про державу. Саме поєднання цих двох начал дають можливість правильно обґрунтувати соціально-економічний зміст податків, зрозуміти їх необхідність і призначення, сформулювати основні напрями розвитку.

Будучи елементом фінансових відносин, податки мають ті ж характерні властивості, що й фінанси. Тому можна стверджувати, що податкові відносини – це розподільчі відносини, пов'язані з розподілом і перерозподілом валового внутрішнього продукту. Ці відносини виникають на розподільчій стадії суспільного відтворення, тому не можуть бути елементами ні виробництва, ні обміну, ні споживання.

Метою розподілу вартості валового внутрішнього продукту за допомогою податків є формування централізованого фонду грошових коштів. Тому кінцевою метою податкових відносин є наповнення державної казни в такому обсязі, який дав би можливість державі повноцінно і якісно виконувати покладені на неї Конституцією функції.

Зупинимось на механізмі формування системи оподаткування, який мав би використовуватися в Україні в сучасних умовах. Державі доцільно визначитися на перспективу які функції вона буде брати на себе і яку частку валового внутрішнього продукту для цього їй потрібно буде централізувати. Розрахунок такого співвідношення мав би базуватися з врахуванням оптимальних пропорцій, які б максимально балансували інтереси виробників та інтереси держави. Такі пропорції доцільно визначати не на один рік, а на тривалу перспективу, вносячи до них несуттєві корективи при необхідності.

Визначившись з часткою валового внутрішнього продукту, який потрібно централізувати для виконання своїх функцій, держава мала б продумати який обсяг з цієї частки доцільно централізувати податковим методом, а який – неподатковим.

Встановивши обсяг податкових надходжень, який необхідно мобілізувати до бюджету, державі доцільно визначитися концептуально з таких питань:

- якою має бути форма взаємовідносин між платником податків та державою переважаюча (пряме і непряме оподаткування) і в яких співвідношеннях;
- яким має бути співвідношення між суб'єктами оподаткування, а саме, хто має платити більше податків, а хто – менше і в

яких пропорціях: багаті, середні, бідні; юридичні особи, фізичні особи;

- яким має бути співвідношення між об'єктами оподаткування (виробництвом, доходами, прибутком, майном, капіталом, землею, ресурсами тощо);
- яким має бути співвідношення між державними і місцевими податками.

Після цього можна формувати систему оподаткування, обґрунтувавши принципи її побудови та податковий механізм.

У цілому сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, становлять систему оподаткування. В економічній літературі деякі автори таке визначення приписують податковій системі, що на нашу думку не зовсім правильно.

Під податковою системою ми розуміємо систему оподаткування та дій, які забезпечують мобілізацію податків і обов'язкових платежів до бюджетів, державних цільових фондів, а також контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства. Податкова система будується та функціонує на основі наукових принципів, найбільш вдало які, на нашу думку, сформулював А. Крисоватий [4, с. 29–35]. До них відносяться: принцип вигоди та адміністративної зручності; принцип платоспроможності; принцип визначальності бази.

З самого початку в Україні при формуванні податкової системи та податкового механізму була покладена ліберальна теорія моделі реформування економіки. Таким чином, податкова система і механізм її функціонування базувались не на індивідуальному фундаменті, який передбачав би врахування історичних умов, особливостей економічного розвитку країни, а звичайним копіюванням чужих податкових систем і механізмів, відпрацьованих більше століття.

Процес формування моделі податкового механізму, на нашу думку, повинен базуватися на об'єктивних законах і закономірностях становлення ефективної податкової системи та сучасних форм оподаткування. Заслужують на увагу сформульовані відповідні закони і закономірності А. Соколовською. До основних законів становлення податкової системи вона відносить закон відповідності податкової системи країни особливостям її соціально-економічної системи, закон розмежування функцій і повноважень органів державної влади і місцевого самоврядування, закон зумовленості суспільно необхідних функцій держави прийнятним для кожної країни вибором варіанта поєднання ефективності та рівності, закон зростання опору податкам, закон відповідності форм оподаткування рівню



розвитку фіскальних інструментів та особливостям адміністрування податків, примат фіскальної функції податків.

Удосконаленню податкового механізму у сучасних умовах має передувати комплекс заходів, пов'язаних з трансформацією податкової системи, зокрема, визначення конкретних цілей податкової політики відповідно до бюджетної доктрини країни, поглиблення теоретичного забезпечення податкової реформи, вибір чітких пріоритетів, розробка конкретних заходів, які мали б бути функцією обраної мети.

Необхідність перегляду фінансової політики України, проведення податкової реформи, удосконалення податкового механізму сьогодні ні у кого не викликає сумнівів. Потреба у таких змінах обумовлена розмаїттям об'єктивних та суб'єктивних причин. На нашу думку, до об'єктивних причин можна віднести дефіцит фінансових ресурсів суспільства, обмежені можливості розподілу ВВП, надмірне використання пільг і перенесення податкового тягаря на дисциплінованих платників, стимулювання ухилення від сплати податків та відтоку капіталу за кордон та ін. Суб'єктивними причинами ми вважаємо: відсутність наукових основ оподаткування; проведення практичних заходів у галузях оподаткування без теоретичного обґрунтування, наукової експертизи; глибокі протиріччя між інтересами держави, олігархів і більшості дрібних підприємців та населення; відсутність чіткої податкової стратегії; неефективна система податкового адміністрування тощо.

Однак до змісту реформи, її глибини серед науковців і практиків існують суттєві розбіжності. Більшість економістів, вважають, що податкову реформу в Україні потрібно здійснювати еволюційним шляхом. Так, наприклад, А. Крисоватий стверджує, що кардинальна реформа податкової системи та податкового механізму «... у найближчий час недоцільна через відсутність: реальних умов здійснити відчутне і швидке податкове навантаження; впевненості, що вивільнені внаслідок зменшення податкового навантаження кошти будуть спрямовані на виробничі потреби; адекватності між отриманими вигодами та втратами (матеріальними і моральними), що виникнуть внаслідок реалізації податкових змін; умов для запобігання ухиленням від сплати податків; виваженої державної політики» [5, с. 331–332].

Такі висновки, на нашу думку, можна вважати аргументованими, але не до кінця переконливими, оскільки еволюційний шлях України не наближає до рівня розвитку економічно потужних держав, а навпаки – віддаляє, внаслідок чого можна втрати шанси зайняти гідне місце серед розвинених країн. Крім цього, у процесі поступового реформування податкової системи і податкового механізму негативні тенденції та явища не ви-

корінюються, а навпаки, проростають у суспільстві, закріплюються надовго, перетворюються у звичаї, яких позбавитися дуже важко.

Формулюючи основні напрями розвитку податкового механізму ми вважаємо доцільним враховувати надбання вітчизняної фінансової науки стосовно реформування податкової політики, податкової системи і системи оподаткування, зокрема, рекомендації А. Крисоватого [5, с. 289–338], П. Мельника [6, с. 266–310], А. Соколовської [7, с. 103–118] та інших вчених.

До таких напрямів ми відносимо наступні:

- оптимізація пропорцій у процесі розподілу і перерозподілу ВВП відповідно до бюджетної доктрини та узгодження інтересів усіх учасників податкових відносин;
- визначення меж оптимального співвідношення між ліберальними ринковими та державними методами податкового регулювання економіки;
- здійснення процесу реформування податкової системи та податкового механізму відповідно до об'єктивних законів і закономірностей на засадах економічної ефективності, соціальної справедливості та політичної відповідальності;
- переорієнтація податкової політики і податкового механізму з постановки і вирішення завдань зниження податкового навантаження на забезпечення глибших і якісних змін у податковій системі країни, зокрема: формування нового інституційного середовища оподаткування, сприятливого для реалізації принципу рівності всіх платників перед законом; підвищення фіскальної ефективності податків; проведення ефективної регулюючої податкової політики; законодавче закріплення принципу фіскальної децентралізації; забезпечення рівномірного розподілу податкового тягаря; підвищення ступеня однорідності і нейтральності податкової системи, поступовий перехід від спрощеної системи на стандартний режим оподаткування; розширення бази оподаткування за рахунок оптимізації податкових пільг, зменшення масштабів ухилення від сплати податків та уникнення оподаткування; удосконалення механізму справляння окремих податків та адміністрування податків; підвищення фіскальної дисципліни, рівня фіскальної свідомості та податкової культури;
- формування нового інституціонального середовища оподаткування, який базується, з одного боку, на чіткому дотриманні прав платників і забезпеченні взаємозв'язку між податками і зустрічним потоком суспільних благ, з іншого – на створенні системи достатніх інституціональних обмежень дискреційних дій органів



виконавчої влади у сфері податкової політики, у тому числі: введення законодавчих гарантій недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; забезпечення детальної законодавчої регламентації всіх аспектів податкових правовідносин; формулювання остаточного переліку прав, обов'язків і відповідальності платників та контролюючих органів; балансування прав і обов'язків усіх учасників податкових відносин;

- уточнення переліку національних економічних пріоритетів, реалізація яких потребує державної підтримки, визначення форм такої підтримки, податкових важелів, інструментів та способів їх застосування, а також важелів та інструментів інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств;
- внесення змін у структуру системи оподаткування, зокрема, розширення складу місцевих податків за рахунок окремих державних податків (податку на нерухоме майно, плати за землю, податки на промисел, податку з власників транспортних засобів, плати за торговий патент; фіксованого сільськогосподарського податку, єдиного податку на підприємницьку діяльність тощо);
- раціоналізація системи податкових пільг, запровадження нових підходів до надання пільг та публічної фінансової звітності щодо ефективності їх використання;
- чітке визначення у законодавчому порядку елементів податку та податкового механізму, їхніх видів, критеріїв класифікації;
- розширення методів та підвищення ефективності боротьби з податковими правопорушеннями;
- адаптування податкового законодавства до норм країн ЄС;
- підвищення ефективності податкової політики, удосконалення управління ефективністю податкової системи та механізму функціонування окремих видів податків з метою посилення їх регулятивного потенціалу шляхом оптимізації бази оподаткування, спрощення порядку обчислення та стягнення.

Процес розвитку податкового механізму безпосередньо пов'язаний з розвитком податкових відносин та соціально-економічними процесами, що проходять у суспільстві. Тому можна вважати його безкінечним, удосконаленню якого не має меж. Важливо, щоб цей механізм відповідав завданням, які стоять перед суспільством на кожному конкретному історичному етапі розвитку і мав чітко визначені орієнтири відповідно до бюджетної стратегії держави.

## Література

1. Василик О. Д. Бюджетна система України: підручник / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 544 с.
2. Економічна енциклопедія: у 3 т. / [відп. ред. С. В. Мочерний та ін.]. – К.: Видавничий центр «Академія». – Т. 2. – 2001. – 848 с.
3. Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. / [Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І.]; за заг. ред. С. В. Мочерного. – Львів: Світ. – Т. 1. – 2005. – 616 с.
4. Крисоватий А. І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання: Монографія / А. І. Крисоватий. – Тернопіль: Видавництво «Карп'юка», 2000. – 246 с.
5. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: Монографія / А. І. Крисоватий. – Тернопіль: Карп-бланш, 2005. – 371 с.
6. Мельник П. В. Розвиток податкової системи у перехідній економіці / П. В. Мельник. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
7. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К: Знання-Прес, 2004. – 454 с.