

*Т. В. Шуліченко,
аспірант кафедри "Фінанси",
Одеський державний економічний університет*

МЕХАНІЗМ ОПОДАТКУВАННЯ: ТЕОРИТИЧНІ АСПЕКТИ

У статті розкрито сутність поняття "механізм оподаткування", проведено аналіз існуючих підходів до визначення даного поняття, а також виявлено його основні складові. Автором запропоновано визначення поняття "механізм оподаткування".

Essence of concept "mechanism of taxation" is exposed in the articles. Existing approaches to this concept definition are analyzed. Main elements of mechanism of taxation are determined. Definition of concept "mechanism of taxation" is proposed by the author.

Ключові слова: механізм оподаткування, податковий механізм, фіскальний механізм, елементи механізму оподаткування.

Key words: tax mechanism, mechanism of taxation, fiscal mechanism, elements of tax mechanism.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ, НЕВИРІШЕНІ ЧАСТИНИ ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

У сучасних умовах механізм оподаткування відіграє неабияку роль при удосконаленні економічної політики України, адже податкові надходження є найвагомішим джерелом поповнення бюджетів різних рівнів. За допомогою механізму оподаткування податки можна використовувати як фіскальний інструмент та економічний стимул, забезпечувати ефективне функціонування економічного механізму в цілому.

Дослідження концептуальних засад механізму оподаткування має велике теоретичне та практичне значення. Визначення суті даного поняття та його основних елементів дозволить розширити не лише теоретичне підґрунтя з даного питання, а й надасть можливість використати ці дослідження на практиці, що сприятиме підвищенню темпів соціально-економічного зростання країни.

У зв'язку з цим доцільним є розкриття сутності поняття "механізм

оподаткування", аналіз існуючих підходів до визначення даного поняття, а також виявлення його основних складових.

АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Розгляд питання визначення сутності поняття "механізм оподаткування" сьогодні є досить актуальним. Дослідження з даного питання проводяться як вітчизняними, так і зарубіжними авторами, а саме: Я. Юриком, В.Г. Дем'янишиним, В. Опаріним, В. Федосовим, Ю. Івановим, М. Азаровим, В. Лацаком, А. Кульманом, Т. Юткиної тощо. Деякі загальні аспекти висвітлені в працях видатних вчених та економістів, таких, як С. Мочерний, Я. Ларіна, О. Устинко, С. Юрій, О. Данілов, С. Онишко, В. Андрущенко, А. Соколовська, С. Калам бет, В. Геєць, В. Мельник та ін.

Проте, в науковій літературі не існує ґрунтовного аналізу з даного питання. Досить часто поняття "механізм оподаткування" ототожнюється з іншими поняттями, а саме:

"податковий механізм", "фіскальний механізм", "податковий менеджмент" тощо.

Метою статті є розкриття сутності поняття "механізм оподаткування", аналіз існуючих підходів до визначення даного поняття, а також виявлення його основних складових.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Такі поняття, як "податковий механізм" та "механізм оподаткування", у економічній літературі зустрічаються, але їх зміст не чітко висвітлений. Автори деяких підручників з податків, описуючи поняття механізму оподаткування, прирівнюють його до поняття податкового механізму, при цьому, розглядаючи дане поняття, фактично висвітлюють питання податкової системи, податкового менеджменту або податкового адміністрування, вважаючи ці категорії синонімічними.

Так, сучасний економіст Ільчев С.К. розглядає механізм оподаткування та податковий механізм як тожні поняття. За його думкою, механізм оподаткування (податковий механізм) являє собою сукупність організаційно-правових норм та методів управління оподаткуванням, включаючи широкий арсенал різних інструментів (податкові пільги, податкові ставки, способи обкладання та ін.) [1].

Схожої думки щодо цього питання притримується і Куценко Т.Ф. Автор визначає механізм оподаткування як сукупність правових та організаційних форм, способів, методів, інструментів, що регулюють податкові відносини між економічними суб'єктами. При цьому до складових податкового механізму відносять елементи оподаткування, які умовно поділяє на дві групи:

а) основні — головні характеристики податку, без яких неможливо уявити відповідний податковий механізм:

— суб'єкт оподаткування або платник податку;

— об'єкт оподаткування;

— податкова ставка;

б) додаткові — необхідні характеристики, що розкривають специфіку податкового механізму та його використання:

— податкові пільги;

— джерело сплати або податкова база;

— податкова квота;

— бюджет чи фонд, куди надходять податкові платежі;

— терміни і періодичність перерахування податку тощо [2].

У сучасній економічній науці зустрічаються роботи, в яких науковці надають перевагу фіскальному механізму замість податкового механізму.

Так, вітчизняні економісти С.П. Ріппа та Н.П. Пелепей для обґрун-

тування цієї думки розглядають етимологію терміна "фіскал" [3]. В усіх економічних енциклопедіях і словниках, у тому числі й в Великому економічному словнику за редакцією А.Н. Азріліяна, визначається, що слово "фіск" походить від латинського "fiscus", що означає державна казна. Тому "фіскальний" трактується як фінансовий, податковий, а також той, що має відношення до акумулювання державних доходів (казни) [4].

За їх думкою, фіскальний механізм правомірно визначити як органічну сукупність форм і методів управління державними фінансами для забезпечення цілісної фінансової політики держави з метою досягнення загальноекономічних і соціальних цілей.

Вони вважають, що фіскальний механізм є складовою державного господарського механізму, тобто зумовлений фактом існування держави. Саме імперативний, державно-владний характер фіскального механізму дозволяє говорити про нього як про окрему категорію, окрему ланку фінансового механізму.

За думкою Т.Ф. Юткиної, податковий механізм необхідно розглядати спочатку як поняття методологічне, а потім методичного порядку, тобто йому властивий подвійний зміст [5]. Вона розглядає цей зміст з широких (загальнотеоретичних) та вузьких (практичних) позицій.

1. Виходячи із загальнотеоретичних позицій, податковий механізм — це галузь податкової теорії, що визначає дане поняття як об'єктивне необхідний процес управління перерозподільними відносинами, які можна розмежувати на три підсистеми: податкове планування, податкове регулювання та податковий контроль.

Податкове прогнозування слугує основою для розробки планів соціально-економічного розвитку країни, регіону, муніципальних утворень на визначений період. Саме податковий прогноз дозволяє обґрунтувати із врахуванням об'єктивних економічних умов обсяги надходжень податкових доходів у бюджеті різних рівнів. У процесі податкового прогнозування з'являється можливість обґрунтувати пропозиції щодо зміни положень вживання конкретних видів податків: податкових ставок, пільг, порядку уплати тощо.

Податкове регулювання сприяє підвищенню рівня економічного розвитку держави та пожевлісню ділової активності господарюючих суб'єктів. Цей процес можливий завдяки податковому впливу на обсяги та ефективність інвестиційних процесів. Оновлення технології, проведення науково-дослідницьких

робіт, здійснення інноваційної діяльності стимулюється наданням податкових кредитів.

Податковий контроль покликаний забезпечити повноту та своєчасність надходжень податкових доходів до бюджету. Важливим завданням є утворення умов, що заважають ухиленню від сплати податків. Для того, щоб податковий контроль був ефективним, необхідне створення відповідної нормативної та правової бази.

Усі ланки податкового механізму повинні бути тісно пов'язані. При недостатньому опрацюванні положень однієї ланки функціонування інших ланок не дасть бажаного результату. Так, помилки у податковому прогнозуванні можуть привести до появи диспропорцій у розвитку окремих галузей промисловості, у співвідношенні між доходами бюджетів різних рівнів.

2. З практичних позицій податковий механізм розглядається як зведення конкретних податкових дій, тому що практичне використання положень податкового законодавства вносить свої корективи у концептуально визначає сфери податкового планування, регулювання та контролю. З цієї точки зору він має відмінності по відношенню до конкретної території, де застосовуються податкові закони, та у часі.

Важливо при кожній практичній дії притримуватись положень та норм, встановлених законом, з тим, щоб не порушувати основного принципової вимоги податкової теорії — суб'єктивне та об'єктивне начала процесу оподаткування повинні являти собою єдине ціле.

Конкретний податковий режим, що використовується при формуванні того чи іншого податку, залежить як від положень податкових законів, так і від різноманітних нормативних актів і пояснень, які часто мають рекомендаційний або пояснювальний характер. Цей механізм розрізняється в залежності від організаційно-правової форми діяльності господарюючого суб'єкта (наприклад, відкрите акціонерне товариство або товариство з обмеженою відповідальністю), статусу платника — юридична або фізична особа.

Розглядаючи проблему податкового механізму, Т.Ф. Юткина у своїх роботах робить два висновки.

1. Неправомірно розглядати податковий механізм лише з позиції оперативного втручання держави у хід збору податків, а також як прийняття заходів, що сприяють дотриманню податкового законодавства. При такому підході податковий механізм втрачає свій об'єктивний характер і перетворюється у важіль тільки суб'єктивістського перероз-

поділу грошових ресурсів. Два начала в податковому механізмі — об'єктивне та суб'єктивне — складають органічне ціле, порушувати їх рівновагу не можна.

2. З позиції функціонального змісту податковий механізм являє собою комплекс трьох фінансово-бюджетних сфер діяльності, що взаємодіють, а саме: податкове планування, податкове регулювання та податковий контроль.

Щодо подвійного змісту поняття "податковий механізм" висловлює свою думку і В.Г. Дем'янишин [6]. Дослідник вважає, що податковий механізм як важливу складову господарського, фінансового та бюджетного механізму доцільно розглядати у широкому і вузькому значенні. Характеризуючи податковий механізм у широкому значенні, він розуміє 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. Тобто під цим механізмом В.Г. Дем'янишин пропонує 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.

Центральним елементом, основним важелем податкового механізму у широкому і вузькому значенні є податки, у природі та сутності яких закладена здатність у процесі розподілу і перерозподілу ВВП регулювати соціально-економічні процеси, забезпечувати надходження частини ВВП до бюджету. Тому фінансова наука, досліджуючи податковий механізм, опирається на сутність податків, системи оподаткування, податкової системи та особливості їхнього функціонування у суспільстві.

Щодо елементів податкового механізму, то В.Г. Дем'янишин підкреслює, що податковий механізм, як важлива складова бюджетного механізму має власну структуру, що передбачає наявність окремих взаємозв'язаних між собою елементів (підсистем, методів, важелів, стимулів і санкцій).

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

На його думку, механізм справляння податків його платниками — 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 й фізичні особи, на яких згідно з законами України покладено обов'язок сплачувати 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.

Отже, механізм справляння податків платниками відображає заходи платника податків, пов'язані з визначенням суми податку та її сплати до бюджету. У схемі функціонування цього механізму фігурують платник податку і представник держави в особі Державного казначейства, а іноді — й органу стягнення. У більшості випадків органи державної податкової служби до цього виду механізму не мають відношення.

На думку В.Г. Дем'янишин, друга підсистема податкового механізму — механізм контролю і забезпечення сплати податків — безпосередньо пов'язана з роботою органів стягнення, серед яких чільне місце займають Державна податкова адміністрація України та її територіальні органи. Вважає, 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, відстро-

чення податкового зобов'язання тощо. Найважливішими методами даного механізму є контроль, забезпечення сплати податків і 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, податкового контролю. З правового погляду він полягає у виникненні, зміні та припиненні податкового зобов'язання.

В.Г. Дем'янишин приходить до висновку, що податковий механізм передбачає застосування таких методів, як податкове прогнозування, податкове планування, податкове оперативне управління, податковий контроль, податкове регулювання. Він тісно пов'язаний з податковим менеджментом і податковим адмініструванням.

Л.М. Худолій надає наступне визначення поняття "податковий механізм": "податковий механізм являє собою сукупність організаційно-правових норм і методів управління оподаткуванням" [7]. Він підкреслює, що чинний механізм оподаткування в Україні включає такі основні елементи: механізм обчислення податків, механізм сплати податків, податкові пільги та санкції. Тобто дослідник не розмежував поняття "податковий механізм" та "механізм оподаткування".

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗРОБОК

Проаналізувавши існуючі підходи до визначення поняття "механізм оподаткування", можна зробити наступні висновки. Поняття "податковий механізм" та "механізм оподаткування" слід розрізняти. Податковий механізм є більш ширшим поняттям, за допомогою якого держава, застосовуючи податки, регулює соціально-

економічні процеси у суспільстві. До основних елементів податкового механізму, на нашу думку, відносять податкове прогнозування, податкове регулювання, податковий контроль. А механізм оподаткування є більш вузьким поняттям, пов'язаним саме з внутрішнім функціонуванням податкової системи, тобто до основних елементів механізму оподаткування слід віднести елементи оподаткування (ставки, пільги, об'єкт, суб'єкт тощо).

Для подальших досліджень, на нашу думку, слід використовувати наступне тлумачення механізму оподаткування — це сукупність форм, методів, заходів, спрямованих на забезпечення функціонування та вдосконалення системи оподаткування.

Література:

1. Ильичев С.К. Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции. — М.: Маркет ДС, 2003. — 188 с.
2. Куценко Т.Ф. Бюджетно-податкова політика: навчальний посібник для вивчення дисципліни. — К: КНЕУ, 2003. — 256 с.
3. Ріппа С.П., Пеллепей Н.П. Податкова політика як регулятор соціально-економічних процесів в Україні // Науковий вісник Національного університету ДПС України. — 2008. — № 2 (41). — С. 185—192.
4. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. — 5-е изд. доп. и перераб. — М: Институт новой экономики, 2002. — 1280 с.
5. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: учебник. — М: ИНФРА — М., 1998. — 429 с.
6. Дем'янишин В.Г. Формування та розвиток податкового механізму в економіці України // Науковий вісник Національного університету ДПС України. — 2007. — № 3 (38). — С. 1—7.
7. Худолій Л.М. Теорія фінансів: навчальний посібник. — К: Видавництво Європейського ун-ту, 2003. — 167 с.

Стаття надійшла до редакції 25.03.2010 р.

ПЕРЕДПЛАТА

ВИДАННЯ МОЖНА ПЕРЕДПЛАТИТИ З БУДЬ-ЯКОГО МІСЯЦЯ!

— ЧЕРЕЗ РЕДАКЦІЮ (ТЕЛ. 458-10-73);

— ЧЕРЕЗ ДП "ПРЕСА"
(У КАТАЛОЗІ ВИДАНЬ УКРАЇНИ);

— ЧЕРЕЗ ПЕРЕДПЛАТНІ АГЕНТСТВА: "САММІТ", "ІДЕЯ", "БЛІЦІНФОРМ", "KSS", "МЕРКУРІЙ", "ПРЕСЦЕНТР", "ВСЕУКРАЇНСЬКА ПЕРЕДПЛАТНА АГЕНЦІЯ", "ФЛОРА", "ПЕРІОДИКА", "КОБЗАР", "ДІАДА", "ДОНБАСДЕ-ЮРЕ", "ДІЛОВА ПРЕСА", "ФАКТОР"