

Любчик О.К., аспірант кафедри фінансів  
Одеський національний економічний університет

## ПІДХОДИ ДО СТРУКТУРИЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ

**Любчик О.К. Підходи до структуризації податкового механізму.** У статті висвітлено основні проблемні питання щодо підвищення ефективності податкового механізму. Пропонуються методологічні підходи до структуризації податкового механізму на засадах використання основних положень теорії багаторівневих ієрархічних систем та теорії економічних механізмів.

**Ключові слова:** податковий механізм, податкове регулювання, адміністрування, планування, контроль, структуризація.

**Любчик А.К. Подходы к структуризации налогового механизма.** В статье сформулированы основные проблемные вопросы повышения эффективности налогового механизма. Предложены методологические подходы к структуризации налогового механизма с использованием основных положений теории многоуровневых иерархических систем и теории экономических механизмов.

**Ключевые слова:** налоговый механизм, налоговое регулирование, администрирование, планирование, контроль, структуризация.

**Lyubchik A.K. Approaches to structuring the tax mechanism.** The article deals with the main issues of increasing the effectiveness of the tax mechanism. The methodological approaches to structuring the tax mechanism on the basis of the use of the basic provisions of the theory of multilevel hierarchical systems and the theory of economic mechanisms are offered.

**Key words:** tax mechanism, tax regulation, administration, planning, control, structuring.

**Постановка проблеми.** Реалізація стратегії податкової політики держави здійснюється завдяки податковому механізму, який дає змогу певним чином гармонізувати інтереси держави, суспільства, суб'єктів господарювання та фізичних осіб. Незаперечним є положення щодо вагомості ролі, яку відіграє податковий механізм у регулюванні фінансових відносин, стимулюванні або стримуванні економічних процесів. Діалектика розвитку та функціонування податкового механізму постійно привертає до нього увагу з боку науковців, державних органів влади, а також підприємницького сектору, про свідчать регулярні наради, у тому числі й Інтернет-конференції, які проводить Державна фіскальна служба України із залученням бізнесу і науковців щодо питань вдосконалення законодавства, регламентації дій з адміністрування податків та ін. Вміло використовуючи інструменти податкового механізму за невеликих зусиль, можливе досягнення значного ефекту під час проведення податкових реформ. Разом із тим отримані результати податкових реформ не задовольняють нікого, тому справедливо постає питання щодо визначення чинників, які гальмують економічний розвиток. Уважаємо, що певним чином це пов'язано з низькою ефективністю функціонування податкового механізму. Своєю чергою, ефективність податкового механізму залежить від ефективності кожного з його елементів. Саме у цьому напрямі йдуть основні дослідження вітчизняних та закордонних учених.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** В економічній літературі категорія податкового механізму

використовується у зв'язку з розв'язанням завдань податкової політики, складу податкової системи, методів оподаткування та ін., різняться й рівні дослідження: макроекономічний та мікрорівень [1]. Низка вчених, зокрема Л.П. Окунева, В.А. Онищенко, М.Є. Заяць, Ю.І. Турянський, розглядає податковий механізм як сукупність організаційно-правових норм і методів управління оподаткуванням. Такі науковці, як І.А. Майбуров та Р.Г. Сомоев, зосереджують свої дослідження на реалізації податкових відносин через податковий механізм та його ролі в такій реалізації. З інституційного погляду вивчає податковий механізм Я.В. Янушевич та ін. Узагальнення підходів до вивчення та аналізу дієвості податкового механізму дає змогу зробити висновок про багатогранність цієї категорії. Разом із тим точка зору щодо структурної побудови податкового механізму не знайшла широкого визнання, логіка розвитку такої категорії дає змогу зробити припущення, що податковий механізм являє собою не тільки системне явище [2], а й власне систему.

Незважаючи на значні напрацювання з теоретичного і практичного поглядів у напрямі вдосконалення податного механізму, дослідження таких його складників, як податковий механізм регулювання економіки, механізм пільгового оподаткування, механізм адміністрування податків та ін., дотепер власне податковий механізм не розглядають як систему взаємопов'язаних механізмів. Наявні напрацювання торкаються окремих складників податкового механізму. Відбувається

їх модернізація без урахування взаємозв'язків та залежностей як це є в системі.

**Постановка завдання.** Метою статті є формулювання підходів до структуризації податкового механізму для подальшого дослідження взаємозв'язків та взаємозалежностей його складників.

**Виклад основних результатів.** Проведений аналіз сутності податкового механізму, його зв'язок з іншими фінансовими категоріями дає змогу розглядати податковий механізм як систему, якій притаманна ієрархічна структура [3]. Наведемо наші міркування щодо цього висновку.

Від структури податкового механізму певною мірою залежить його здатність виконувати своє призначення. Якщо спиратися на загальні положення щодо структури фінансового механізму (а податковий механізм є складовою частиною фінансового механізму), то до структури податкового механізму належать: методи, прийоми, важелі, засоби державного впливу та система забезпечення (організаційна, інформаційна, законодавчо-нормативна).

Але більш ґрунтовні дослідження дають змогу розглядати податковий механізм і з іншого боку, а саме певні методи, прийоми, важелі, інструменти і т. д. сьогодні сформувалися в окремі механізми зі своїм специфічним набором методів і важелів. Так, у межах податкового механізму сформувався механізм адміністрування податків, механізм справляння податків, механізм застосування пільг, механізм податкового регулювання з вбудованими стабілізаторами економічних коливань, податковий механізм мобілізації доходів та ін. Виділяють також 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 [4].

В.Г. Дем'янишин вважає, що в 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 [2].

Ми вважаємо, що сьогодні можна виділити такі складники податкового механізму: механізм справляння податків; механізм адміністрування податків; механізм мобілізації доходів; механізм податкового регулювання; механізм застосування пільг; механізм податкового планування; механізм податкового прогнозування. Цей перелік може бути в перспективі розширений, адже виокремлюються об'єкти та суб'єкти податкового впливу, застосовуються різні методики та методи, системи управління, розширюються та додаються функції і т. д. Так, наприклад, планування, регулювання, контроль є функціями податкового механізму. Але сьогодні вони виокремлюються у самостійний механізм.

Планування є важливою загальноекономічною функцією держави. Його зміст полягає у визначенні послідовності дій, спрямованих на виконання поставленої мети. Податкове планування виступає складовою частиною загальнодержавного планування, а його результати використовуються для розроблення прогностичних показників соціально-економічного розвитку країни, її регіонів на відповідний період часу. Таким чином, податкове планування стає, з одного боку, складником державної, і зокрема фіскальної, політики, а з іншого – реалізується у певному механізмі, стає і його складником. Податкове планування підлягає законодавчій регламентації.

Адміністрування процесів оподаткування об'єднує за допомогою однієї ідеї комплекс заходів, спрямованих на забезпечення виконання законодавчих та нормативно-правових актів. Об'єктом адміністрування є процес узгодження й погашення податкових зобов'язань платників податків. Метою адміністрування є забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур.

Загальновизнаним є й те, що податкове адміністрування – це сукупність норм (правил), методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально вповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль над дотриманням законодавства про податки та збори (обов'язкові платежі), за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідні бюджети податків і зборів, а у випадках, передбачених законами України, – за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю надходжень у відповідний бюджет інших обов'язкових платежів та притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства. Таким чином, податкове адміністрування має власні інструменти, методи, законодавче поле, регламенти, що дає йому змогу виокремитися у певний податковий механізм (у складі загального).

У процесі фіскально-економічної діяльності щодо виконання запланованих обсягів податкових надходжень виникають певні відхилення і диспропорції. Це вимагає здійснення низки фінансово-економічних заходів шляхом оперативного втручання в процес виконання дохідної частини бюджету, тобто податкового регулювання. Податкове регулювання здійснюється шляхом застосування різноманітних податкових заходів: зміни ставок оподаткування, строків сплати податків, умов і порядку надання податкових кредитів, податкових канікул, податкових пільг тощо. Податкове регулювання є наслідком дії регулюючої функції податків із притаманними йому суперечностями, які випливають із фіскальної природи одержавлення частини

вартості ВВП, тому кінцевою метою такого регулювання є досягнення гармонізації інтересів усіх суб'єктів оподаткування: держави в особі уповноважених податкових органів та платників податків – фізичних і юридичних осіб [5].

Важливим елементом будь-якої галузі державного управління є податковий контроль. Податковий контроль – завершальна стадія планово-організаційної податкової роботи, а його безпосереднє призначення – систематична діяльність, спрямована на наближення фактичних обсягів виконання податкових надходжень до бюджету із запланованими показниками. Організація контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими засобами, оскільки таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством. Саме об'єктивні потреби держави та органів місцевого самоврядування у грошових коштах вимагають забезпечення повного та своєчасного їх надходження у вигляді податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів [6].

Податковий механізм охоплює сукупність правил, форм, методів оподаткування – від стадії планування податків до їх обліку та звітності. До сфери його дії належать: визначення категорій платників податків, об'єкта і джерела податку, одиниці виміру об'єкта оподаткування, переліку пільг і ставок; установлення штрафних санкцій за податкові правопорушення; інші процедури теорії та практики нарахування й утримання податків.

З огляду на вищевказане, можна стверджувати, що податковий механізм є вагомим інструментом для проведення державою цілеспрямованої економічної політики за умов вільної конкуренції й підприємництва; може стимулювати або, навпаки, дестимулювати економічний розвиток суспільства залежно від стратегії й тактики фінансової політики держави.

Слід зазначити, що поділення податкового механізму на підмеханізми є умовним. Дії всіх механізмів спрямовані на досягнення загальної мети, тільки специфіка застосованих методів, прийоми та важелів дає змогу їх поділити. Необхідність такого поділення

зумовлена: значним обсягом заходів, які знаходяться у межах того чи іншого механізму; специфікою застосованих прийомів, специфікою застосованих елементів податку, специфікою законодавчого поля (яке іноді ще не сформовано та на формування якого спрямовуються дії в межах податкового менеджменту), специфікою інформаційного та організаційного забезпечення, характерною для кожного з указаних механізмів. Також слід зазначити, що всі механізми пов'язані між собою. Зміна дії одного механізму призводить до зміни реалізації дії іншого, причому не завжди з позитивним ефектом.

У цьому реалізується підхід до побудови ієрархічних систем, запропонований М. Месаровичем та ін. [2].

Графічно можна це представити так (із використанням термінології, яка запропонована авторами) (рис. 1).

Ця система являє собою сукупність відносно незалежних, але (підкреслюємо) взаємопов'язаних податкових механізмів (наприклад, податковий механізм мобілізації доходів, податковий механізм адміністрування податків і т. д.), які представлені як ієрархічна структура (страти). Кожен рівень (страта) має свої «закони», методики, об'єкти і т. д., права щодо прийняття певних рішень, тобто певну самостійність. Слід зазначити, що розвиток власне податкового механізму з розвитком та поглибленням податкових відносин передбачає виділення нових форм податкового механізму та перетворення їх у самостійні механізми та, відповідно, утворення нових страт. Разом із тим кожен горизонтальний рівень може бути представлений у вигляді так званих «ешелонів». Тобто за відносної самостійності дії одного ешелону визначають або регламентують, або впливають і т. д. на дію іншого ешелону. Таким чином, може виникати ситуація або «конфлікту», або «згоди» між ешелонами. У такому разі рішення має бути прийнятим на рівні страти (або ешелону) більш вищого рівня. Кожен ешелон має низку шарів (один або декілька). Зміст шарів – система рішень, яка визначає функціонування ешелону. Шари дають змогу зменшити невизначеність у вирішенні питань

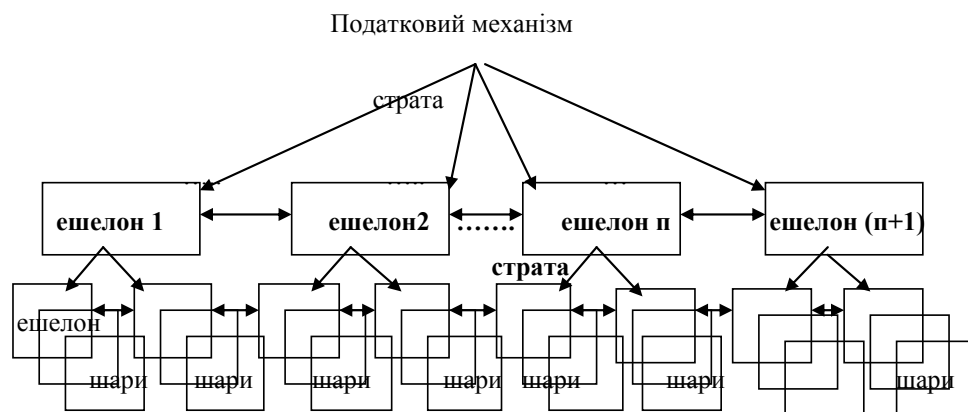


Рис. 1. Структуризація податкового механізму

на засадах послідовності. Необхідність застосування такого підходу викликана тим, що в певних ситуаціях у прийнятті рішення певна підсистема не повинна завжди намагатися відстояти власні інтереси, спричиняючи конфліктність ситуації. Таким чином, можна координувати дію складників податкового механізму. Так, певна система, використовуючи механізм податкових пільг, буде намагатися всіляко розширювати перелік пільг. При цьому починає втрачати свою дієвість механізм мобілізації доходів. Виникає питання, як знизити конфлікт інтересів за допомогою податкового механізму. Залежно від прийнятих принципів (конфлікти або коаліції), сили і форм втручання «вищих» у справі «нижчих» процес прийняття рішення може відбуватися по-різному, тобто по-різному може бути організована система управління прийняттям рішень.

**Висновки.** Проведене теоретичне дослідження сутності та структури податкового механізму дає можливість зробити висновок про можливість поділення податкового механізму на підмеханізми. Таке

поділення є умовним. Усі дії механізмів спрямовані на досягнення загальної мети, тільки специфіка застосованих методів, прийомів та важелів дає змогу їх поділення. Необхідність такого поділення зумовлена: значним обсягом заходів, які знаходяться у межах того чи іншого механізму; специфікою застосованих прийомів, специфікою застосованих елементів податку, специфікою законодавчого поля (яке іноді ще не сформовано та на формування якого спрямовуються дії в межах податкового менеджменту), специфікою інформаційного та організаційного забезпечення, характерною для кожного з указаних механізмів. Також слід зазначити, що всі механізми пов'язані між собою. Зміна дії одного механізму призводить до зміни реалізації дії іншого, причому не завжди з позитивним ефектом (виникнення ситуації конфлікту). Методологічні підходи на засадах застосування теорії багаторівневих систем дають змогу розглядати окремі елементи (підмеханізми) податкового механізму у взаємозв'язку та взаємодії.

#### Список літератури:

1. Волковець В. Сутність податкового механізму та його зв'язок з податковою політикою і податковою системою / В. Волковець [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://economic-vistnic.stu.cn.ua/index.pl?>
2. Дем'янишин В.Г. Податковий механізм формування доходів бюджету: концептуальні засади теорії та напрями модернізації / В.Г. Дем'янишин [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [dspace.tneu.edu.ua/.../%D0%94%D0%B...20%D0%92.pdf](http://dspace.tneu.edu.ua/.../%D0%94%D0%B...20%D0%92.pdf).
3. Теория иерархических многоуровневых систем / М. Месарович, Д. Мако, И. Такахага. – М. : Мир, 1973 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [padabum.com/d.php?id=35655](http://padabum.com/d.php?id=35655).
4. Оподаткування в Україні : [навч. посіб.] / Н.М. Дєєва, Н.І. Редіна, Т.О. Дулік [та ін.] ; за ред. Н.І. Редіної. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 544 с.
5. Необхідність та передумови інвентаризації податкових пільг у системі оподаткування України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [pdf70.kb.ndi-fp.asta.edu.ua/.../NDI\\_Karmalit...0214\\_out.pdf](http://pdf70.kb.ndi-fp.asta.edu.ua/.../NDI_Karmalit...0214_out.pdf).
6. Онищенко В.А. Податковий контроль (основи організації) / В.А. Онищенко. – К., 2002. – 432 с.