

*Гладченко Т. Б.,  
кандидат історичних наук,  
доцент кафедри державно-правових дисциплін  
Черкаського національного університету*

## ПОНЯТТЯ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ ТА ЙОГО ЕЛЕМЕНТИ

**Анотація.** У статті проаналізовано різні наукові підходи до визначення податкового механізму та його елементів. Запропоновано власне визначення податкового механізму. Визначено методи податкового планування, податкового регулювання та податкового контролю.

**Ключові слова:** механізм, податковий механізм, елементи податкового механізму, методи податкового планування, методи податкового регулювання, методи податкового контролю.

**Постановка проблеми.** У кожній країні податки та збори відіграють важливу роль у фінансовій системі держави. Податкам як самостійній економічній категорії притаманний власний механізм дії із властивими йому особливими функціями, методами, аспектами, інструментами. Для визначення ролі податкового механізму в реалізації державою податкових методів необхідно визначити його сутність. Так, злагодженому функціонуванню всіх складових елементів податкового механізму сприяє побудова стабільної, цілісної податкової системи, яка нині є надзвичайно важливою для нашої країни.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Протягом тривалого часу поняття «податковий механізм» не привертало до себе належної уваги науковців. Разом із тим в економічній літературі дане поняття використовується досить часто, але єдиного підходу до розуміння його сутності не сформовано.

Відображення окремих питань щодо сутності податкового механізму можна знайти в працях Є.С. Вилкової, В.Г. Дем'янишина, П.П. Дубинецької, Л.І. Гончарової, Л.В. Чернявської, О.М. Ковалюк, М.П. Кучерявенка, В.М. Опаріна, О.В. Поролло, Ф.В. Сохова, Я.В. Янушевича та інших.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на праці названих авторів, до цього часу в літературі залишається недостатньо дослідженою сутність податкового механізму, мало уваги приділено методам податкового планування, податкового регулювання та податкового контролю. Також серед науковців не існує узгодженої думки щодо структурних елементів податкового механізму.

**Мета статті** – дослідження сутності податкового механізму, його складових елементів, запровадження власного визначення податкового механізму.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Важливою складовою економічної політики держави є фіскальна політика, яка визначає можливість виконання державою покладених на неї функцій суспільного розвитку. Фіскальна політика реалізується через податковий механізм. Поняття податкового механізму є одним із найдавніших понять сучасності, проте воно й досі незгоджене серед дослідників.

Податковий механізм є складним та багатомірним процесом, що включає різного роду елементи та взаємовпливи, як внутрішні, так і зовнішні. У науковій літературі існує досить багато визначень поняття «механізм».

Під механізмом В.Л. Андрущенко розуміє сукупність проміжних станів або процесів будь-яких явищ [1, с. 27].

На думку Н.Р. Нижник, механізм – це сукупність органів, засобів і способів (методів, прийомів, технологій) взаємодії між двома підсистемами організації: керуючої та керованої [2, с. 82].

Загальне поняття пропонує Я.В. Янушевич: «Податковий механізм виступає сукупністю об'єктивних економічних відносин з приводу фінансового забезпечення існування держави через податки та збори» [3, с. 35].

Варто зазначити, що термін «механізм» був запозичений із природничих наук, де його розуміють як систему частин, вузлів і деталей, яку застосовують для передавання різних форм руху.

Сьогодні вживання поняття «механізм» при дослідженні економічних явищ і процесів є звичним, хоча і досі серед учених немає єдиного погляду щодо його чіткого визначення та внутрішньої будови [4, с. 13].

Певні передумови та вихідні позиції, що забезпечують результативність обґрунтування сутності механізму управління різними явищами та процесами, в економічній сфері встановила П.П. Дубинецька, зокрема: 1) механізм складається з набору елементів, які, з одного боку, знаходяться в певних відносинах один з одним, з іншого – в певних відносинах з елементами системи іншого призначення та природи, на яку механізм впливає; 2) важливими аспектами дослідження механізму є: оцінка складу його елементів, зв'язків між цими елементами; оцінка характеру зв'язків (дія, вплив, сприяння, взаємодія) і перетворення їх характеру на рівень взаємосприяння; 3) елементами механізму є окремі важелі (інструменти), які можуть бути згрупованими за формами, методами або за іншим принципом; 4) механізм у динаміці є певним процесом, представленим послідовністю етапів; 5) дію механізму часто забезпечують інституції, інформація, методологія, нормативно-правові акти тощо; 6) механізм діє в певному середовищі, яке теж впливає на ефективність його функціонування [5, с. 5].

Необхідно сказати, що науковець Т.Ф. Юткіна доводить двоїстий характер податкового механізму. У своїх дослідженнях вона дає йому наступні визначення: це категоріальне утворення, в певній мірі узагальнене, яке дає уявлення про цілі та задачі податкових дій з орієнтацією на принципи наперед продуктивного функціонування; збірка загальних правових норм і спеціальних податкових законодавчих правил, які регламентують процес оподаткування конкретної держави в певний період [6, с. 75].

Український експерт в сфері оподаткування, академік М.П. Кучерявенко в своїх працях, на відміну від Т.Ф. Юткіної, наголосує на більшій значимості елементів податкового механізму й ототожнює його з поняттям системи оподаткування. На його думку, податковий механізм складається з визначеної кількості елементів [7, с. 90–91].

Такі елементи поділяються на дві групи. До першої групи відносяться так звані основні елементи – суттєві характеристики податку, без яких неможливо уявити відповідний податко-

вий механізм: платник податку, об'єкт оподаткування, ставка податку. Наступна група елементів – додаткові, необхідні характеристики податку, які розкривають специфіку конкретного податкового механізму і його використання: пільги з оподаткування, особливості обчислення об'єкта, бюджет або фонд, куди надходять податкові платежі, терміни і періодичність перерахування податків тощо.

Заходи податкового регулювання залежно від цілей, обраного механізму й порядку його застосування можуть мати як довгостроковий (стратегічний), так і оперативний (тактичний) характер.

У першому випадку маються на увазі заходи, результат застосування яких забезпечує досягнення стратегічних цілей та, як правило, не може бути отриманий у тому самому періоді, в якому реалізується регулюючий вплив. До них зараховують, наприклад, такі: стимулювання інвестиційної активності суб'єктів підприємницької діяльності та громадян; заходи, спрямовані на детінізацію економіки й легалізацію об'єктів оподаткування; діяльність держави з питань регулювання розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту з метою забезпечення відповідного рівня розвитку.

У другому випадку маються на увазі ті заходи, які забезпечують одержання результату після введення відповідного регулюючого впливу, а саме досягнення бажаної поведінки платників податків.

Ясність у розуміння взаємозв'язку елементів податку та елементів податкового механізму вносить В.Г. Пансков, який зауважує, що елементи податку часто характеризуються як інструменти податкового механізму [8, с. 208]. Більшість науковців розглядають елементи податків у якості інструментів податкового механізму [9, с. 54].

Яким би не був конкретний перелік елементів податкового механізму, усі вони використовуються податковою політикою з метою забезпечення податкового планування, регулювання і контролю. Тому податкове планування, регулювання і контроль повинні бути визначені в якості функцій податкового механізму, а не його методів. Такої ж думки дотримуються В.П. Дюрядін та А.Н. Леміш [10, с. 25]. При цьому виконувани функції є важливою характеристикою податкового механізму, однак вони не є його складовим елементом.

Разом із тим для виконання податковим механізмом функцій податкового планування, регулювання і контролю використовуються певні методи, тобто методи податкового планування, методи податкового регулювання і методи податкового контролю.

За результатами аналізу різних наукових підходів [11, с. 219] до методів податкового планування доцільно відносити наступні: факторний та кластерний аналізи, методи кореляції та регресії, імітаційне моделювання, оптимізаційні методи.

Погляди науковців стосовно виділення методів податкового регулювання подекуди сильно різняться. Аналіз та узагальнення частини з них [12, с. 43] дозволили виділити наступні методи податкового регулювання: реструктуризація податкової заборгованості (відстрочка або розстрочка сплати податку); надання податкового кредиту; надання права на податкові канікули; легалізація неоподаткованих доходів (податкова амністія); зміна й диференціація ставок податків; встановлення спеціальних податкових режимів; застосування спрощеної системи оподаткування; податкові вирахування, які зменшують базу оподаткування; взаємозалік бюджетно-податкових боргів; укладення міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування.

Ефективність заходів податкового планування та регулювання не може бути забезпечена без здійснення податкового контролю. В.Д. Єтарміна виділила наступні методи податкового контролю: 1) методи документального податкового контролю: формальна, логічна й арифметична перевірка документів; юридична оцінка господарських операцій, відображених в документах; зустрічна перевірка та метод взаємного контролю; метод зворотної калькуляції, хронологічний і порівняльний аналіз; економічний аналіз; 2) методи фактичного податкового контролю: облік платників податків; отримання пояснень (допит свідків); огляд приміщень (територій) і предметів; інвентаризація; експертиза; контрольні операції: контрольна закупка, контрольний обмір, контрольний запуск сировини й матеріалів у виробництво; хронометраж [13, с. 170].

Такі вчені, як В.Г. Пансков, В.В. Кузнєцова, в структурі податкового механізму виділяють принципи. Принцип – це основне правило, установка для будь-якої діяльності [8, с. 210]. Проте податковий механізм не може мати власних принципів, оскільки він являє собою інструмент, а не процес діяльності. Разом із тим податковий механізм обмежений принципами податкової політики, тобто принципами тієї діяльності, для виконання якої він використовується.

Варіант структури податкового механізму Л.В. Чернявської містить важливу деталь, яка відсутня у варіантах інших авторів: виділення важелів як одного із засобів впливу податкового механізму. Податкові важелі – пільги та санкції – є напрямками дії податкових інструментів [9, с. 55].

Отже, узагальнення результатів проведеного аналізу дозволяє зробити висновок, що податковий механізм складається із сукупності інструментів, методів, важелів, обмежених принципами податкової політики та при цьому виконує функції податкового планування, регулювання та контролю.

Варто наголосити, що правове, нормативне та інформаційне забезпечення є невід'ємними елементами і податкового механізму: податкове законодавство складає його правове забезпечення, нормативи щодо форм та порядку подання податкової звітності – нормативне забезпечення, а дані про обсяги сплати податків, про фінансово-господарські операції платників є частиною його інформаційного забезпечення. Без цих елементів структура податкового механізму є неповною.

Щодо елементів податкового механізму, то В.Г. Дем'янин підкреслює, що податковий механізм як важлива складова бюджетного механізму має власну структуру, що передбачає наявність окремих взаємопов'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.

Механізм справляння податків платниками – це сукупність елементів оподаткування, заходів і послідовність їх використання платниками податків щодо справляння належної суми податків і зборів до бюджетів усіх рівнів.

Основними елементами механізму контролю і забезпечення сплати податків, 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, забезпечення сплати податків і примусо-

ве 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 [14, с. 2].

Вчений приходиться 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 із податковим менеджментом і податковим адмініструванням.

**Висновки.** Отже, через податковий механізм відбувається вплив держави на соціально-економічний розвиток суспільства. Податковий механізм як інструмент реалізації податкової політики обмежений її принципами і цілями, виконує функції податкового планування, регулювання, контролю. Головною ціллю податкового механізму є побудова такої податкової системи, яка здатна забезпечити виконання податками покладених на них функцій.

Таким чином, розглянувши погляди різних вчених, можна сформулювати власне визначення податкового механізму, під яким розуміємо систему засобів, методів, аспектів, інструментів, що застосовуються державою до платників податків з метою забезпечення стабільної фінансово-економічної ситуації в країні.

#### *Література:*

- Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В.Л. Андрущенко // *Фінанси України*. – 2003. – № 6. – С. 27–35.
- Нижник Н.Р. Про співвідношення категорій «процес» і «механізм» та їх використання в управлінській діяльності органів виконавчої влади / [Н.Р. Нижник, Г.І. Леліков, С.П. Мосов] // *Вісн. держ. Служби України*. – 2001. – № 3. – С. 80–87.
- Янушевич Я.В. Податковий механізм регулювання циклічних коливань економіки / Я.В. Янушевич // *Фінансова сфера та її роль у зростанні конкурентних переваг національних економік: матеріали наук.-практ. конф., 12–13 березня 2009 р.* – Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2009. – Ч. II. – С. 320–322.
- Ковалюк О.М. Фінансовий механізм організації економіки України (проблеми теорії і практики): [Монографія] / О.М. Ковалюк. – Львів: Вид. центр ЛНУ ім. І. Франка, 2002. – 396 с.
- Дубинецька П.П. Податкове регулювання в системі управління національним господарством: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.03 «Економіка та управління національним господарством» / Дубинецька П.П.; Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка. – Львів, 2015. – 25 с.
- Юткина Т.Ф. *Налоги и налогообложение*: [учебник] / Т.Ф. Юткина. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 429 с.
- Кучерявенко Н.П. *Налоговое право*: [учебник] / Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2001. – 584 с.
- Пансков В.Г. *Налоги и налогообложение в Российской Федерации*: [учебник для вузов]. – 7-е изд., доп. и перераб. / В.Г. Пансков. – М.: МЦФЭР, 2006. – 592 с.
- Чернявська Л.В. Сутність і структура податкового механізму управління економікою / Л.В. Чернявська // *Вісник Університету банківської справи Національного банку України*. – 2009. – № 2(5). – С. 53–55.
- Дюрядин В.П., Леміш А.Н. *Налоговый механизм финансового оздоровления предприятий: теоретические аспекты* / В.П. Дюрядин, А.Н. Леміш // *Экономика Крыма*. – №12. – 2004 – С.25–28.
- Гончарова Л.І. Економічний аналіз у сфері оподаткування як підгрунтя планування та прогнозування податкових надходжень / Л.І. Гончарова // *Актуальні проблеми економіки*. – № 9(99). – 2009. – С. 219–226.
- Іванов Ю.Б. *Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування*: [монографія] / Ю.Б. Іванов. – Х.: Вид-во ІНЖЕК, 2007. – 448 с.
- Єгарміна В.Д. *Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування* / В.Д. Єгарміна // *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. – № 1. – 2011. – С. 166–176.
- Дем'янишин В.Г. *Формування та розвиток податкового механізму в економіці України* / В.Г. Дем'янишин // *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. – 2007. – № 3(38). – С. 1–7.

#### **Гладченко Т. Б. Понятие налогового механизма и его элементы**

**Аннотация.** В статье проанализированы различные научные подходы к определению налогового механизма и его элементов. Предложено собственное определение налогового механизма. Определены методы налогового планирования, налогового регулирования и налогового контроля.

**Ключевые слова:** механизм, налоговый механизм, элементы налогового механизма, методы налогового планирования, методы налогового регулирования, методы налогового контроля.

#### **Gladchenko T. The concept of tax mechanism and its elements**

**Summary.** The article analyzes the different scientific approaches to the determination of the tax mechanism and its elements. Suggest my own definition of the tax mechanism. Determine the methods of tax planning, tax management and tax control.

**Key words:** mechanism, tax mechanism, elements of the tax mechanism, tax planning methods, methods of tax control, tax control techniques.