

УДК 336.225.6

Василь ДЕМ'ЯНИШИН

ПОДАТКОВИЙ МЕХАНІЗМ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ: КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ТЕОРІЇ ТА НАПРЯМИ МОДЕРНІЗАЦІЇ

Розкрито сутність податкового механізму та підходи до його трактування у широкому та вузькому значенні. Зазначено, що у структурі податкового механізму використовуються взаємозв'язані між собою елементи, зокрема, підсистеми, форми, методи, важелі, інструменти, стимули та санкції. Аргументовано, що складовими податкового механізму залежно від завдань, набору інструментів, наявності суб'єктів та способу дій є дві підсистеми: механізм справляння податків платниками та механізм контролю забезпечення сплати податків. Розкрито зміст зазначених підсистем.

Проаналізовано роль податків у розподілі і перерозподілі ВВП. Рекомендовано систему оподаткування формувати на науковій основі, розробивши її стратегію, яка включала б визначення оптимальних пропорцій розподілу ВВП за допомогою податків, співвідношення між прямим і непрямим оподаткуванням, суб'єктами та об'єктами оподаткування, загальнодержавними та місцевими податками і зборами. Запропоновано напрями модернізації податкового механізму формування доходів бюджету.

Ключові слова: податковий механізм, податки, податкова система, елементи оподаткування, доходи бюджетів, система оподаткування.

Василий ДЕМЬЯНИШИН

Налоговый механизм формирования доходов бюджета: концептуальные основы теории и направления модернизации

Раскрыта сущность налогового механизма и подходы к его трактовке в широком и узком смысле. Отмечено, что в структуре налогового механизма используются взаимосвязанные между собой элементы, в частности, подсистемы, формы, методы, рычаги, инструменты, стимулы и санкции. Аргументировано, что составляющими налогового механизма в зависимости от задач, набора инструментов, наличия субъектов и способа действий существуют две подсистемы: механизм взимания налогов плательщиками и механизм контроля обеспечения уплаты налогов. Раскрыто содержание указанных подсистем.

Проанализирована роль налогов в распределении и перераспределении ВВП. Рекомендовано систему налогообложения формировать на научной основе, разработав ее стратегию, которая включала бы определение оптимальных пропорций распределения ВВП с помощью налогов, соотношение между прямым и косвенным налогообложением, субъектами и объектами налогообложения, общегосударственными и

местными налогами и сборами. Предложены направления модернизации налогового механизма формирования доходов бюджета.

Ключевые слова: налоговый механизм, налоги, налоговая система, элементы налогообложения, доходы бюджетов, система налогообложения.

Vasyl DEMIANYSHYN

Tax mechanism of budget revenues formation: the conceptual foundations of theory and modernization trends

Introduction. In Ukraine there is no fundamental theoretical and practical research of tax mechanism. The mechanism's great importance for both financial theory and practice together with the existence of deficiencies and problems determine the relevance of research topic.

Purpose. Evaluation of theoretical and practical principles of tax mechanism, developing recommendations for its improvement.

Results. The research shows the essence of tax mechanism and approaches to its treatment in the broad and narrow sense, particularly as a set of techniques and methods by which the government using taxes affects the socio-economic development, and as a mechanism to ensure the functioning of the tax system. It is noted that the structure of the tax mechanism has separate components, which are interconnected with each other, particularly subsystems, forms, methods, instruments, tools, incentives and sanctions.

The work gives reasons for the assumption that the tax mechanism components, depending on the tasks set, instruments available, subjects and modus operandi, fall into two subsystems: the mechanism of tax collection by taxpayers and control mechanism to ensure the payment of taxes; the work also clarifies the nature of these mechanisms.

The role of taxes in the distribution and redistribution of GDP is analyzed. It is concluded that the increase in the share of tax revenues to GDP and budget revenues indicates the state policy aimed at strengthening the centralization of GDP.

It is recommended to form taxation system on a scientific basis by developed its strategy that would include determining the optimal proportions of distribution of GDP through taxes and the ratio between direct and indirect taxation, subjects and objects of taxation, state and local taxes and duties.

The author offers modernization ways of tax mechanism of budget revenues formation, including: reform of the tax system on the basis of economic efficiency, social justice and political responsibility; formation of a new institutional taxation environment; changes in tax structure and their distribution between the links of the budget system; rationalization of tax incentives; adaptation of tax legislation to the EU; improving the efficiency of tax policies, improve the management of the tax system and mechanism of functioning of individual taxes; optimization of the tax base, simplifying the tax assessment and collection.

Conclusion. Modernization of the tax mechanism is recommended to be implemented by determining tax policy strategy, optimizing distribution and redistribution of GDP through taxes, reforming the tax system, simplifying and structuring the system of taxation, and adapting tax legislation to the EU standards.

Keywords: tax mechanism, tax, tax system, elements of tax revenues, tax system.

JEL Classification: H300.

Постановка проблеми. У фінансовій теорії і практиці найдинамічнішою частиною податкової політики вважають податковий механізм, який спрямований на побудову й забезпечення функціонування форм організації, методів, способів мобілізації податкових надходжень, що є основою дохідної бази бюджету. Саме завдяки податковому механізму можна реально використати податки як фінансовий інструмент та економічний стимул, забезпечувати ефективне функціонування бюджетного, фінансового та господарського механізму у суспільстві.

Комплексне дослідження концептуальних засад, а також практики формування і розвитку податкового механізму має велике теоретичне і практичне значення. Динамічний розвиток вчення про податковий механізм сприяє формуванню його оптимальної моделі, за умови практичної реалізації якої можна налагодити ефективно, злагоджене функціонування усіх його складових, що дасть змогу забезпечити належний розподіл і перерозподіл ВВП та, у кінцевому результаті, сприятиме прискоренню темпів соціально-економічного розвитку країни.

Формування податкового механізму здійснюється державою відповідно до бюджетної стратегії. Зміни окремих елементів механізму відбуваються у зв'язку із вирішенням різноманітних тактичних завдань, тому податковий механізм чутливо реагує на всі особливості поточного стану в економіці і соціальній сфері держави.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Останні дослідження і публікації підтверджують, що в Україні зростає інтерес до проблем розбудови податкової системи, удосконалення системи оподаткування, активізуються наукові дослідження щодо з'ясування сутності податків, їхніх функцій. Здебільшого у цих дослідженнях акцентується увага на зростанні ролі податків у суспільстві, їх використанні державою як ре-

гулятора економіки та джерела доходів бюджету. Окремі напрями згаданих досліджень відображені у працях В. Андрущенко, О. Василюка, В. Геєця, О. Данилова, О. Десятнюк, Т. Єфіменко, Ю. Іванова, С. Каламбет, А. Крисоватого, В. Мельника, П. Мельника, С. Онишко, В. Опаріна, Т. Пеєнтко, А. Соколовської, В. Федосова, Л. Шаблістої, С. Юрія та ін. Деякі аспекти проблеми дослідження висвітлені у періодичних виданнях. Однак ґрунтовне теоретичне та практичне дослідження, яке безпосередньо стосувалося б податкового механізму, відсутнє. Недоліком вітчизняної науки є недостатнє використання у наукових дослідженнях самого терміна "податковий механізм", замість якого частіше зустрічається "податкове адміністрування", "податковий менеджмент" тощо.

Велике значення проблем формування і функціонування податкового механізму для фінансової теорії і практики, наявність його недоліків, проблем об'єктивного та суб'єктивного походження обумовили вибір теми дослідження та її актуальність.

Метою статті – є оцінка теоретичних і практичних засад податкового механізму, розробка окремих рекомендацій, спрямованих на удосконалення його формування та розвиток в умовах трансформаційних процесів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податковий механізм становить систему встановлених державою форм та методів організації податкових відносин. Він є зовнішнім проявом податків і виявляється у податковій практиці. Забезпечуючи оптимізацію розподілу і перерозподілу ВВП за допомогою податкового механізму, держава регулює соціально-економічні процеси на кожному етапі свого розвитку, враховуючи його особливості та об'єктивні й суб'єктивні чинники.

Однак, не маючи відповідної теоретичної основи, вітчизняна практика не повною

мірою використовує можливості податкового механізму, його складових у вирішенні економічних і соціальних проблем. Неузгодженість окремих форм, важелів, інструментів цього механізму негативно відображається на темпах соціально-економічного зростання.

Податковий механізм є дуже складним економічним явищем. Він містить різні елементи, що відповідають розмаїттю податкових відносин. Саме множинність податкових взаємозв'язків передбачає застосування великої кількості видів, форм, методів, важелів та інструментів їхньої організації як елементів податкового механізму. До складу податкового механізму належать різноманітні організаційні форми, методи й інструменти податкового регулювання, податкові стимули та санкції.

Формуючи податковий механізм, держава повинна намагатися забезпечити його найбільш повну відповідність до вимог податкової політики того чи іншого періоду, що є запорукою повноти реалізації її мети й завдань. При цьому має зберігатися постійне прагнення до найбільш повного поєднання податкового механізму та його окремих елементів з особистими та суспільними інтересами, що є запорукою його високої ефективності.

Податковий механізм діє ефективно, якщо злагоджено функціонують усі його складові частини. Приводячи їх у дію, держава може спрямувати економічний і соціальний розвиток на своїй території відповідно до потреб її громадян. Цієї мети досягають через створення і використання централізованого фонду грошових коштів.

Податковий механізм відіграє визначальну роль у функціонуванні бюджетної системи. Зрозуміло, що від належної якості та рівня законодавчого і нормативного забезпечення, податкового планування, податкового регулювання, податкового адміністрування, податкового обліку і звітності,

податкового контролю залежить рівень практичної реалізації податкових відносин у кожній ланці бюджетної системи і якість виконання державою своїх функцій в цілому. Тому усі успіхи та невдачі у соціально-економічному розвитку ми завжди повинні пов'язувати з якістю організації та функціонування податкового механізму.

Податковий механізм, на нашу думку, 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 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.

У сучасній вітчизняній економічній літературі для означення податкового механізму у широкому значенні використовується різна термінологія, зокрема, податкове регулювання економіки, фіскальне регулювання економіки, податкове стимулювання виробництва, механізм справляння податків, механізм мобілізації доходів і т.д. [1, с. 770–772; 2, с. 501; 3, с. 44; 4; 5, с. 43–66].

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.” [1, 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” [1, с. 771]. При цьому вони виокремлюють 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.

Вітчизняний вчений А. Крисоватий податковим регулюванням вважає 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” [4, с. 252].

З цих визначень випливає, що 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 і динамічним явищем. Податкові важелі, інструменти й стимули застосовуються з метою покращення ситуації у країні. Пра-

вильний вибір способів податкового впливу на розвиток негативних тенденцій сприяє підвищенню ефективності розвитку 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 форм, 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 їх 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 [1, с. 369]. Подібне, але уточнене визначення цього механізму дають С. Мочерний, Я. Ларіна, 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” [2, 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 орга-

нів державної фіскальної служби, оскільки у цьому процесі задіяні, насамперед, платники податків, а також інші органи стягнення (різні установи й органи, на які покладено мобілізацію окремих видів податків і зборів). Фіскальна служба зобов'язана контролювати дотримання податкового законодавства, вести облік платників та застосовувати у разі необхідності примусові методи стягнення податків і зборів.

Податковий механізм, будучи важливою складовою бюджетного механізму, має власну структуру, яка передбачає наявність окремих взаємозв'язаних між собою елементів (підсистем, форм, методів, важелів, інструментів, стимулів і санкцій).

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

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 і фізичні особи, на котрих згідно з законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори. Цей механізм передбачає застосування таких елементів оподаткування, як платники податку, об'єкт оподаткування, джерело сплати, база оподаткування, масштаби вимірювання, ставки податку, порядок обчислення податку, строки та порядок сплати податку, строки та порядок подання звітності про обчислення і сплату податків, податковий період, податкові пільги, норма оподаткування, податкове зобов'язання, податковий борг, податкове право тощо.

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.

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.

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 Державної казначейської служби України, а іноді – й органу стягнення. У більшості випадків органи державної фіскальної служби до цього виду механізму не мають жодного стосунку.

На нашу думку, друга підсистема податкового механізму – механізм контролю і забезпечення сплати податків – безпосередньо пов'язана з роботою органів стягнення, серед яких чільне місце посідають Державна фіскальна служба України та її територіальні органи. 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 цього 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 тощо.

Механізм контролю і забезпечення сплати податків передбачає застосування до платників податків у разі необхідності засобів примусу, основними з яких є попереджувальні, запобіжні, примусове стягнення податків, податкова застава, санкції тощо. Суми невнесених вчасно податків і зборів можуть стягуватися примусовими засобами, зокрема, виставленням інкасового розпорядження на безспірне стягнення сум недоїмки, списанням коштів з валютних рахунків, вилученням готівки з каси боржника, підготовкою і переданням матеріалів на банкрутство та ін. Фіскальні органи мають право застосовувати до порушників податкового законодавства різні фінансові санкції, штрафи за адміністративні порушення, пеню.

Таким чином, податковий механізм охоплює процес нарахування, сплати податку, складання і представлення податкової звітності, податкового контролю. З правової точки зору, він полягає у виникненні, зміні та припиненні податкового зобов'язання.

Ми вважаємо, 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 та податковим адмініструванням.

Результати функціонування системи мобілізації податкових надходжень до бюджету відображаються в обсягах мобілізованих податків та частці податкових надходжень у ВВП (табл. 1).

Наведені в табл. 1 дані свідчать про тенденцію до зростання частки податків у ВВП. Так, якщо обсяг ВВП протягом 2001–2016 рр. збільшився в 11,3 раза і у 2016 р. становив 2383,2 млрд грн, то податкові надходження до зведеного бюджету України зросли відповідно у 17,7 раза. Питома вага податкових надходжень у ВВП збільшилась з 17,3 у 2001 р. до 27,3% у 2016 р., що свідчить про обрання державного курсу на посилення централізації валового внутрішнього продукту.

Аналізуючи роль державного і місцевих бюджетів у централізації частини ВВП державою, можна зробити висновки про посилення впливу на розподільчі процеси державного бюджету при зменшенні ролі місцевих. Так, наприклад, при зростанні податкових надходжень державного бюджету за 2001–2016 рр. у 22,9 раза і збільшенні їхньої частки у ВВП на 10 в.п., податкові надходження місцевих бюджетів за цей період зросли лише у 9,9 раза, а частка – скоротилася на 0,8 в.п. Це характеризує негативні явища у системі розподілу податків між державним і місцевими бюджетами та ослаблення власної дохідної бази останніх.

Аналізуючи динаміку податкових надходжень за 2015–2016 рр., коли в Україні розпочався процес децентралізації державних фінансів, спостерігаємо позитивні тенденції щодо місцевих бюджетів. Так, якщо обсяг податкових надходжень державного бюджету за цей період зріс на 23%, а їхня частка у ВВП – на 0,5 в.п., то сума надходжень податків до місцевих бю-

Динаміка ВВП, податкових надходжень зведеного, державного та місцевих бюджетів України за 2001–2016 рр.*

№ з/п	Показники	Роки					Відхилення у 2016 р. порівняно з	
		2001	2005	2011	2015	2016	2001 р.	2015 р.
		1.	ВВП – млрд грн	211,2	457,3	1349,2	1988,5	2383,2
2.	Податкові надходження бюджетів:							
2.1.	зведеного – млрд грн	36,7	89,1	334,7	507,6	650,9	+614,2	+143,3
	– в % до ВВП	17,3	21,5	24,8	25,5	27,3	+10,0 в.п.	+1,8 в.п.
2.2.	державного – млрд грн	22,0	74,5	261,6	409,4	503,9	+481,9	+94,5
	– в % до ВВП	10,4	16,3	19,4	20,6	21,1	+10,7 в.п.	+0,5 в.п.
2.3.	місцевих - млрд грн	14,8	28,6	73,1	98,2	147,0	+132,2	+48,8
	– в % до ВВП	7,0	6,2	5,4	4,9	6,2	-0,8 в.п.	+1,3 в.п.
3.	Частка податкових надходжень у доходах бюджетів:							
3.1.	зведеного	66,9	73,1	84,0	77,9	83,1	+16,2 в.п.	+5,2 в.п.
3.2.	державного	59,0	70,7	83,2	76,6	82,6	+23,6 в.п.	+4,0 в.п.
3.3.	місцевих	83,2	44,0	40,3	33,3	40,1	-43,1 в.п.	+6,8 в.п.

* Розраховано на основі [6; 7].

джетів збільшилася на 50%, а їхня частка у ВВП – на 1,3 в.п.

Аналогічні тенденції можна спостерігати, аналізуючи динаміку частки податкових надходжень у доходах зведеного, державного та місцевих бюджетів України за 2001–2016 рр. Наведені у табл. 1 дані свідчать, що податкові надходження зведеного бюджету протягом досліджуваного періоду коливалися у межах 66,9–84,0% від загального обсягу доходів, а їхня частка збільшилася на 16,2 в.п. Питома вага податкових надходжень у доходах державного бюджету за 2001–2016 рр. зросла на 23,6 в.п. і становила у 2016 р. 82,6%. Одночасно спостерігаємо негативну тенденцію стосовно динаміки частки податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів, яка за цей період скоротилася наполовину (з 83,2% у 2001 р. до 40,1% у 2016 р.). Це свідчить про зростання залежності місцевих бюджетів не від власної податкової бази, а від державного бюджету, оскільки зменшення частки

податкових надходжень супроводжувалося збільшення питомої ваги трансфертів (з 31,2% у 2001 р. до 53,4% у 2016 р.).

Однак з початку проведення політики децентралізації державних фінансів частка податкових надходжень у доходах зведеного бюджету у 2016 р. зросла, порівняно з 2015 р., з 77,9% до 83,1%, у доходах державного бюджету – з 76,6% до 82,6%, а у доходах місцевих бюджетів – з 33,3% до 40,1%. Це, на нашу думку, можна вважати позитивним явищем.

Таким чином, особливості функціонування податкового механізму у сучасних умовах обумовлені децентралізацією державних фінансів та посиленням ролі місцевих бюджетів у фінансовій системі України. Ці особливості зазначені у змінах до Бюджетного кодексу України, які почали діяти з 2015 р. [8]. Із 41 виду надходжень до загального фонду місцевих бюджетів цим кодексом віднесено 14 податків і зборів та 21 вид неподаткових надходжень.

Незважаючи на це, на фоні посилення ролі податкового механізму у розподільчих процесах мають місце суттєві недоліки у розподілі податків між окремими ланками бюджетної системи та податковому механізмі формування місцевих бюджетів.

Зупинимось на особливостях формування системи оподаткування, яка мала б використовуватися в Україні в сучасних умовах. Державі, на нашу думку, доцільно визначитися на перспективу, які функції вона буде брати на себе і яку частку ВВП для цього їй потрібно буде централізувати. Розрахунок такої частки мав би базуватися з урахуванням оптимальних пропорцій, які максимально балансували б економічні інтереси виробників, населення та інтереси держави, і визначитися не на один рік, а на тривалу перспективу, вносячи до її величини несуттєві корективи за необхідності.

Визначившись з часткою ВВП, яку потрібно централізувати, необхідно обґрунтувати: який обсяг з цієї частки доцільно централізувати податковим методом, а який – неподатковим; якою має бути форма взаємовідносин між платником податків і державою (пряме і непряме оподаткування); яким має бути співвідношення між суб'єктами оподаткування, а саме, хто має платити більше податків, а хто – менше і в яких пропорціях: громадяни з високими, середніми доходами, малозабезпечені; 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.

Важливу роль у забезпеченні ефективності податкового механізму відіграють: структура податків, рівень їхніх ставок, пе-

релік і принципи надання пільг, форми і методи контролю за сплатою податків. Щодо структури податків в Україні, то можна вважати її близькою до світових стандартів, за винятком місцевих податків і зборів. Усі інші характеристики податкового механізму вдосконалюються.

З 1992 р. в Україні при формуванні податкової системи та податкового механізму в основу була покладена ліберальна теорія моделі реформування економіки. Таким чином, податкова система і засади її функціонування базувались не на власному фундаменті, який передбачав би врахування історичних умов, особливостей економічного розвитку країни, а був запозичений зі звичайним копіюванням чужих податкових систем і механізмів інших країн, відпрацьованих протягом останнього століття.

На основі аналізу загальних принципів оподаткування, сформульованих і розвинутих світовою економічною думкою, вітчизняні економісти визначили принципи формування податкової політики України. Серед організаційних принципів, якими доцільно керуватися при удосконаленні податкової системи і формуванні податкової політики, Л. Шаблиста пропонує виокремити наступні: принцип множини податків; системність і внутрішня цілісність оподаткування; платоспроможність (податкоспроможність); рівнонапруженість; розумна достатність; стабільність; гнучкість; ефективність [9, 20].

Податковим кодексом України визначені такі принципи системи оподаткування: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справед-

ливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність і зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів [10].

Досліджуючи сучасну наукову думку про становлення і розвиток податкових систем, А. Соколовська виокремила три групи найважливіших проблем, які при цьому необхідно вирішити, а саме, проблеми кількості податків, співвідношення між прямими і непрямими податками й ефективності податкової структури. На нашу думку, слушними є висновки вченої про те, що ефективною може вважатися така податкова система, яка містить велику кількість податків з відносно невисокими ставками з розумним поєднанням прямих і непрямих податків та відповідності податкової системи основним принципам оподаткування [11, с. 57–65].

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, 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; 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.

Формуючи основні напрями модернізації податкового механізму, ми вважаємо за доцільне враховувати надбання вітчизняної фінансової науки стосовно реформування податкової політики, податкової системи і системи оподаткування, зокрема, рекомендації А. Крисоватого [11, с. 289–338], П. Мельника [12, с. 266–310], А. Соколовської [13, с. 103–118; 14] та інших вчених.

До таких напрямів ми відносимо наступні:

- реформування податкової системи відповідно до об'єктивних законів і закономірностей на засадах економічної ефективності, соціальної справедливості та політичної відповідальності;
- 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;
- визначення 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;
- передача частини ПДВ з державного до місцевих бюджетів як регулюючого доходу, або введення місцевої надбавки до ПДВ у процесі реалізації продукції і послуг у роздрібній торгівлі;
- оптимізація системи податкових пільг, запровадження нових підходів до надання пільг і публічної фінансової звітності щодо ефективності їх використання;
- чітке визначення у законодавчому порядку елементів податку та податкового механізму, їхніх видів, критеріїв класифікації;
- модернізація 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.

Динамічний процес розвитку податкового механізму в Україні безпосередньо пов'язаний з розвитком податкових відносин і соціально-економічними процесами, що відбуваються у суспільстві, тому удосконаленню його немає меж. Важливо, щоб цей механізм відповідав завданням, які стоять перед суспільством на кожному конкретному історичному етапі і мав чітко визначені орієнтири відповідно до бюджетної стратегії держави.

Висновки. Податковий механізм доцільно розглядати у широкому і вузькому

розумінні. У широкому значенні податковий механізм – це сукупність прийомів і методів, за допомогою яких держава, використовуючи податки, регулює соціально-економічний розвиток суспільства. У вузькому розумінні – це 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 державних цільових фондів.

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

Вітчизняну систему оподаткування доцільно формувати після вирішення державою таких питань: форма взаємовідносин між платником податків та державою, співвідношення прямого і непрямого оподаткування, розподіл податкового тягара між суб'єктами оподаткування, співвідношення між об'єктами оподаткування (оподаткування доходів, прибутку, майна, капіталу, природних ресурсів тощо), співвідношення між загальнодержавними і місцевими податками.

Теоретична модель системи оподаткування має пройти наукову експертизу, максимально узгодити інтереси усіх суб'єктів розподільчих процесів, бути апробованою, після чого впровадженою у практику. Без наукового обґрунтування не доцільно вносити зміни у систему оподаткування.

До основних напрямів розвитку податкового механізму рекомендовано віднести: оптимізацію пропорцій у процесі розподілу і перерозподілу ВВП; визначення оптимального співвідношення між ліберальними ринковими та державними методами податкового регулювання економіки; рефор-

мування податкової системи та податкового механізму відповідно до об'єктивних законів і закономірностей; переорієнтацію податкової політики на забезпечення якісних змін у податковій системі країни; формування нового інституціонального середовища оподаткування; уточнення переліку національних економічних пріоритетів та визначення елементів податкового механізму для їх реалізації; раціоналізацію системи податкових пільг; підвищення ефективності боротьби з податковими правопорушеннями.

Список використаних джерел

1. Економічна енциклопедія : у 3 т. – Т. 2 / ред. кол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с.
2. Економічний енциклопедичний словник : у 2 т. – Т. 1 / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій ; за ред. С.В. Мочерного. – Львів : Світ, 2005. – 616 с.
3. Василик О.Д. Бюджетна система України : підручник / О.Д. Василик, К.В. Павлюк. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 544 с.
4. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія / А.І. Крисоватий. – Тернопіль : Карм-бланш, 2005. – 371 с.
5. Паєнтко Т.В. Інституціоналізація фіскального регулювання фінансових потоків : монографія / Т.В. Паєнтко. – К. : “ДКС центр”, 2013. – 294 с.
6. Звіти про виконання Державного бюджету України за 2001-2016 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.
7. Національні рахунки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
8. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
9. Шабліста Л.М. Податки як засіб структурної перебудови економіки : наук. вид. / Л.М. Шабліста. – К. : Інститут економіки НАН України, 2000. – 217 с.
10. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
11. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с.
12. Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання : монографія / А.І. Крисоватий. – Тернопіль : Видавництво “Карп’юка”, 2000. – 246 с.
13. Мельник П.В. Розвиток податкової системи у перехідній економіці / П.В. Мельник. – Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
14. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України : у 6 т. – Т.3. Розвиток системи податків як основи зміцнення державних фінансів : монографія / М.Я. Азаров, Ф.О. Ярошенко, Т.І. Єфіменко [та ін.]. – К. : НДФІ, 2004. – 308 с.

References

1. Mochernyi, S.V. (Ed.). (2001). *Ekonomichnyi entsyklopedychnyi slovnyk [Encyclopedic dictionary of economics in three volumes]*. Kyiv: Akademiia [in Ukrainian].
2. Mochernyi, S.V., Larina, Ya.S., Ustenko, O.A., Yuriy, S.I. (Eds.). (2005). *Ekonomichnyi entsyklopedychnyi slovnyk [Encyclopedic dictionary of economics in two volumes]*. Lviv: Svit [in Ukrainian].
3. Vasylyk, O.D., Pavljuk, K.V. (2004). *Biudzhetna systema Ukrainy [The budget system of Ukraine]*. Kyiv: Centr navchalnoi literatury [in Ukrainian].
4. Krysovatyj, A.I. (2005). *Teoretyko-orhanizatsiini dominanty ta praktyka realizatsii podatkovoi polityky v Ukrainy [Theoretical and organizational dominants and practice of implementation of tax policy in Ukraine]*. Ternopil: Kart-blansh [in Ukrainian].
5. Paientko, T.V. (2013). *Instytutsionalizatsiia fiskalnoho rehuliuвання finansovykh potokiv [Insti-*

tionalization of fiscal regulation of financial flows]. Kyiv: DKS tsentr [in Ukrainian].

6. The State Treasury Service of Ukraine (2015). [Reporting on budget execution of the 2001-2016]. Available at: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

7. The State statistics service of Ukraine (2017). [National accounts]. Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/> [in Ukrainian].

8. Biudzhetni kodeks Ukrainy [Budget Code of Ukraine]. Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

9. Shablysta, L.M. (2000). Podatky yak zasib strukturnoi perebudovy ekonomiky [Taxes as a means of economy's structural reconstruction]. Kyiv: Instytut ekonomiky NAN Ukrainy [in Ukrainian].

10. Podatkovi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. No 2755-VI [Tax Code of Ukraine]. (2010, December, 2). Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

11. Sokolovska, A.M. (2004). Podatkova sistema derzhavy: teoriia i praktyka stanovlennia [State tax system: theory and practice of becoming]. Kyiv: Znannia-Pres [in Ukrainian].

12. Krysovatyi, A.I. (2000). Opodatkuvannia i rynek: umovy ta mozhlyvosti poiednannia [Taxation and market: conditions and opportunities for combination]. Ternopil: Vydavnytstvo Karpiuka [in Ukrainian].

13. Melnyk, P.V. (2001). Rozvytok podatkovoï systemy u perekhidnii ekonomitsi [The development of tax systems in transition economies]. Irpin: Akademiia derzhavnoi podatkovoï sluzhby Ukrainy [in Ukrainian].

14. Azarov, M.Ya., Yaroshenko, F.O., Yefimenko, T.I. et al. (2004). Biudzhetna polityka u konteksti stratehii sotsialno-ekonomichnoho rozvytku Ukrainy [Budgetary policy in the context of the strategy of social and economic development of Ukraine]. (Vol. 3). Kyiv: NDFI [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 05.04.2017.