

*Дубовик О.Ю.,
к.е.н., професор кафедри фінансів,
Одеський національний економічний університет*
*Любчик О.К.,
аспірант кафедри фінансів,
Одеський національний економічний університет*

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ ДІЄВОСТІ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ

Анотація. У статті на основі узагальнення наукових підходів до визначення дефініції «податковий механізм» надано його авторське трактування. Запропоновано здійснювати оцінювання дієвості податкового механізму за трьома методичними підходами: функціональним, процесним, гібридним, що дасть можливість отримати його комплексну оцінку. Наведено приклади застосування функціонального підходу до оцінювання функціонування податкового механізму. Отримані висновки свідчать про неоднозначність результатів, що вимагає використання комплексного підходу до оцінювання.

Ключові слова: податковий механізм, функціональний, процесний, гібридний методичні підходи, комплексна оцінка, адміністрування податків, податкове покриття.

Постановка проблеми. На сучасному етапі глобальна економіка знаходиться у періоді складних системних трансформацій, нестабільного стану, певні процеси набувають перманентного характеру. Все це потребує більш глибокого дослідження багатьох складників економічного життя у господарському комплексі, розроблення нових методологічних підходів та науково-практичних рекомендацій щодо трансформацій економічного механізму.

Особливу увагу урядів майже всіх країн привертають процеси оподаткування та необхідність їх удосконалення. З найбільш болючих проблем у цій сфері відзначимо, з одного боку, необхідність зниження податкового тиску на суб'єктів господарювання, з іншого – необхідність забезпечити надходження до бюджету. Таким чином, баланс інтересів держави, суспільства та виробничого сектору стає наріжним каменем суспільного розвитку.

Основним інструментом реалізації завдань із гармонізації інтересів слугує податковий механізм. Із погляду політики маніпулювання податковим механізмом дає змогу здійснювати популістські заходи, впливати на виборчий процес, незважаючи на те що іноді такі заходи погіршують економічну ситуацію у країні. Як справедливо відзначає професор А.І. Крисоватий, «зниження податкової завантаженості є політично популярним... Політики можуть свідомо використовувати елементи податкової політики для максимізації підтримки виборців навіть тоді, коли їх фискальні рішення дестабілізують економіку» [1, с. 15]. З погляду розвитку податкової системи стає актуальним оцінювання дієвості податкового механізму, завдяки чому з'являється можливість викрити «слабкі місця» у податковій системі та визначити дисбаланси у податковій політиці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями побудови, структуризації, розвитку податкового механізму

займаються провідні закордонні та вітчизняні вчені. Проблематика гармонізації суспільних інтересів на засадах удосконалення податкового механізму висвітлювалася у працях А.І. Крисоватого, Ю.Б. Іванова, О.М. Десятнюк, І.А. Майбурова. Підходи до формування податкового механізму реалізації податкової політики на макро- та макрорівнях розглядалися Н.Г. Вараксою, Г.Ю. Ісаншиною, С.О. Масліченко; питання структуризації податкового механізму досліджувалися О.Г. Сербіною, Л.В. Чернявською, Я.В. Янушевичем та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Разом із тим потребують подальшого розвитку питання оцінювання дієвості податкового механізму. Слід зазначити, що у більшості досліджень робиться оцінювання функціонування податкової системи, а не власне податкового механізму. Безперечно, податковий механізм є складником податкової системи та спрямований на реалізацію податкової політики. Але навіть досконало сформована податкова політика не може бути реалізована без налагодженого механізму. Можемо констатувати, що сьогодні майже немає спеціальних методичних положень щодо оцінювання ефективності та дієвості податкового механізму.

Мета статті полягає в оцінюванні дієвості податкового механізму на засадах функціонального підходу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Побудова ієрархічної системи взаємозв'язків та взаємозалежностей економічної системи дає змогу побачити, що податковий механізм є складником економічного механізму, тому йому притаманні й загальні риси цього механізму та до нього висуваються ті ж вимоги, що й до економічного механізму. Загальне визначення економічного (як складника фінансового та податкового) механізму наведено в багатьох дослідженнях, економічних словниках, навчальних посібниках. Разом із тим сучасні уявлення щодо дефініції «податковий механізм» значно різняться один від одного: від наявності системи податкових важелів, інструментів, методів до системи взаємодії між центром та суб'єктами [2–4]. Неоднозначне трактування поняття та велика кількість варіантів його визначення свідчать про багатогранність цієї економічної категорії. Це зумовлено передусім тим, що економічні процеси взагалі та фінансові (податкові) зокрема активно розвиваються, взаємозв'язки між суб'єктами відносин ускладнюються, що породжує нові форми реалізації завдань податковим механізмом.

Вивчаючи прояви тих чи інших сторін податкового механізму, дослідники роблять акценти на його окремих складниках, що й викликає різноманіття визначень. У нашому дослідженні під податковим механізмом розуміється система методів, прийомів, важелів та система законодавчого, організаційного, інформаційного забезпечення, дія яких спрямована на

гармонізацію інтересів суспільства, держави, суб'єктів господарювання через реалізацію функцій податку.

Необхідність оцінювання реалізації функцій податку для своєчасного корегування податкової політики зумовлює побудову системи показників, яка спроможна надати об'єктивну оцінку функціонування податкового механізму. Аналіз методичних підходів до оцінювання дієвості та ефективності податкового механізму дав змогу визначити, що він повинен спиратися на оцінювання ступеню виконання тих функцій, на які спрямована його дія (функціональний підхід); податковий механізм може розглядатися як відкрита система зі здійсненням оцінювання динаміки процесів, що відбуваються (процесний підхід); ефективність функціонування податкового механізму може бути оцінена опосередковано, а саме за ступенем впливу на об'єкт впливу, тобто як змінився об'єкт під дією податкового механізму (опосередкований або гібридний підхід).

Наведемо приклад застосування одного з розглянутих методичних підходів до аналізу дієвості податкового механізму. Зазначимо, що представлені статистичні розрахунки подано вибірково: проаналізовано динаміку податкових надходжень (розглядаємо як одну з характеристик фіскальної функції), рівень мобілізації податків (як одну з характеристик фіскальної і контрольної функції), динаміку індексу податкового покриття (як одну з характеристик регуляторної функції), низку показників діяльності державної фіскальної служби (як характеристику виконання контрольної функції), динаміку надходжень прямих іноземних інвестицій (регуляторна функція).

Проведений аналіз за функціональним підходом дав змогу отримати такі результати.

Як видно з даних табл. 1, питома вага податкових надходжень у ВВП має стійку тенденцію до зменшення, що свідчить про поступове зниження податкового навантаження. Разом із тим абсолютні дані щодо надходжень у доходну частину бюджету мають стійку тенденцію до зростання. Певні коливання у 2013 р. були викликані нестабільністю політичного стану в країні, а зниження надходжень у 2015 р. – змінами в законодавстві (зниження ставки податку на прибуток, зміни у ставках ПДФО і т. д.).

Розрахунки свідчать, що немає чіткої тенденції у динаміці коефіцієнта еластичності податків – це негативне явище. За період 2011–2012 рр. значення коефіцієнта перевищувало 1, у 2013–2015 рр. коефіцієнт еластичності набув значення менше 1, що свідчить про зворотну динаміку надходжень податків до

бюджету та відношення до ВВП, тобто на основі зростання номінального ВВП відбувалося зменшення податкових надходжень до бюджету. Такий результат свідчить про більш складну залежність між зростанням податків та зростанням ВВП.

Зміни, які відбулися в податковій системі в 2015 р., позитивно відбилися на надходженнях до бюджету – індекс еластичності знов зростає у 2016 р. Таким чином, позитивна дієвість податкового механізму залежить від своєчасних змін у законодавстві та від вагомості того чи іншого податку в загальних надходженнях.

Ефективність податкового механізму з адміністрування податків та податкового планування була оцінена за рівнем мобілізації податків до бюджету в Україні (рис. 1). Як видно з рис. 1, немає чіткої тенденції у виконанні обсягів планових податкових надходжень. У 2011 р. індекс збору податків перевищував 1, що було пов'язане зі збільшенням обсягу податкових надходжень у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу та відповідними змінами. У 2014 р. спостерігалось недовиконання планових надходжень податків на 10%, що було зумовлено політичною та економічною ситуацією в країні.

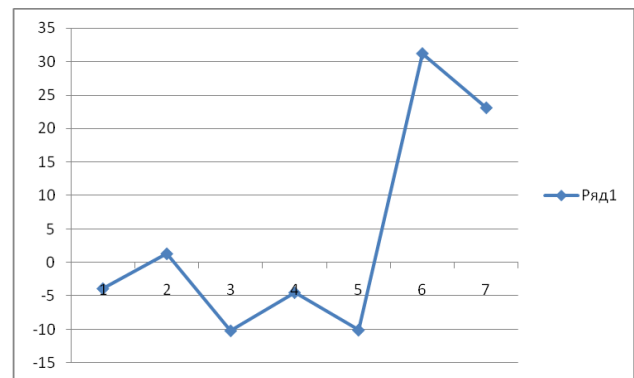


Рис. 1. Відхилення фактичних податкових надходжень до зведеного бюджету України від планових, %

Джерело: складено автором на основі [6]

У 2015 р. план надходжень податків було перевиконано на 31,2%, у 2016 р. – на 23,1%. Такі суттєві коливання свідчать, що механізм податкового планування не має добре відпрацьованих методів планування та потребує вдосконалення. Однією з причин цього ми бачимо в суттєвих змінах у податковій політиці

Таблиця 1

Динаміка ВВП, податкових надходжень до державного бюджету України за 2009–2016 рр. (факт)

Роки	Податкові надходження до державного бюджету, млрд. грн.	ВВП, млрд. грн. (номінальний)	Питома вага у ВВП, %	Відсоток зміни податкових надходжень до поперед. року, %	Відсоток зміни ВВП до попереднього року, %	Коеф. Еластичності (п.5/п. 6)
1	2	3	4	5	6	7
2009	288,6	913,4	31,5	-	-	-
2010	314,4	1082,6	29,0	+8,9	18,5	0,48
2011	398,3	1316,7	30,3	+26,6	21,6	1,23
2012	445,5	1408,9	31,6	+11,8	7,0	1,68
2013	442,8	1454,9	30,4	-0,1	3,3	0,03
2014	455,9	1566,7	29,0	+2,9	7,7	0,38
2015	409,4	1979,5	20,6	-11,1	26,3	0,42
2016	503,9	2383,2	21,1	+23,0	20,4	1,12

Джерело: складено та розраховано на основі [5]

держави. Як наслідок, виконання фіскальної функції реалізується не в повному обсязі.

Розрахований індекс податкового покриття, що характеризує здатність бюджету покривати свої видатки тільки за рахунок податкових надходжень, указує, що за період, що аналізується, відбувається стійка тенденція до його зростання (табл. 2). Так, якщо в 2010 р. за рахунок податкових надходжень видатки зведеного бюджету покривалися на 62%, то вже в 2016 р. – на 77,8%. Хоча збільшується частка податків, що здатні покрити видатки зведеного бюджету, все ж лише податкових надходжень недостатньо з урахуванням того, що скоригований план видатків майже за всі роки не виконується. Наприклад, у 2013 р. він виконаний на 91,2%, у 2015 р. – на 94,8%, у 2016 р. – на 94,6%. Таким чином, можемо казати про певні недоліки в податковому механізмі, зокрема в реалізації функції розподілу.

Сучасний методичний підхід, який застосовується до вимірювання ступеня складності адміністрування податків, передбачає визначення загальної суми витрат, яка має місце в процесі адміністрування податків. Проведений аналіз діяльності органів ДФС за показниками (кількість перевірок та сума донарахованих грошових зобов'язань) показав, що кількість перевірок, особливо планових, має стійку тенденцію до зменшення, що позитивно впливає на функціонування бізнесу. Суми донарахованих грошових зобов'язань не мають чіткої тенденції: у 2015 р. вони порівняно з 2014 р. зменшилися, а в 2016 р. порівняно з 2015 р. – збільшилися майже до рівня 2014 р. (табл. 3). Це свідчить, що незалежно від кількості перевірок суми донараховувань продовжують зростати всупереч підвищенню ступеню відповідальності.

Цікавою також є інформація щодо результатів розслідувань кримінальних порушень (табл. 4), адже такі розслідування є складником податкового механізму та свідчать про ступінь реалізації функції контролю.

Однією з важливіших функцій податку є регуляторна, яка спрямована на стимулювання (або обмеження) розвитку економічних процесів у країні. Стимулювання інвестиційних процесів стало особливо популярним у податкових системах більшості розвинених держав і зачіпає інтереси всіх платників податків.

Найбільш характерними інструментами, що використовуються для податкового стимулювання інвестиційної діяльності, є: податковий інвестиційний кредит (у вигляді відстрочення або розстрочення погашення податкових зобов'язань на період реалізації відповідного проекту); спеціальні механізми оподаткування дивідендів; застосування прискореної амортизації; введення спеціальних режимів оподаткування (у межах спеціальних економічних зон і територій пріоритетного розвитку) та ін.

Аналіз динаміки іноземних інвестицій з урахуванням податкових змін, що відбулися з прийняттям Податкового кодексу, податний у табл. 5.

Як видно, прямі іноземні інвестиції, незважаючи на спрощення системи оподаткування (ПКУ прийнятий у 2010 р.), спочатку продовжували збільшуватися, але потім різко пішли

Таблиця 2

Індекс податкового покриття за 2010–2016 рр.

п/п	Найменування показника	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
1	Фактичні податкові надходження, млрд. грн.	234,4	334,7	360,6	353,8	367,5	507,6	650,4
2	Видатки зведеного бюджету, млрд. грн.	377,8	416,6	492,5	505,8	523	679,8	835,5
3	Індекс податкового покриття(п.1/п.2)	0,621	0,803	0,732	0,699	0,703	0,747	0,778

Джерело: складено та розраховано на основі [5]

Таблиця 3

Показники діяльності ДФСУ

Показники	2014	2015	2016
Кількість перевірок, од., усього, у т. ч.	33613	21663	18485
планових	5104	3609	3620
позапланових	28509	18054	14865
Темп росту перевірок	-	0,64	0,85
Сума донарахованих грошових зобов'язань, тис. грн., усього, у т. ч.	7963822	4611007	6103433
планових	3521970	1777802	2300904
позапланових	4441852	2833206	3802529
Темп росту донарахованих сум грошових зобов'язань	-	0,57	1,32
Суми донараховувань на 1 перевірку, тис. грн.	236,927	212,851	330,183

Джерело: розраховано на основі [7]

Таблиця 4

Результати розслідування кримінальних порушень ДФСУ

Показник	2014	2015	2016
Залишок незакінчених кримінальних проваджень, од.	2625	1997	1948
Розпочато провадження, од.	8357	7942	6800
Закінчено кримінальних проваджень у звітному періоді	4608	3772	3358
Число слідчих, осіб	670	613	437
Кількість справ на 1 слідчого (п.1+п.2)/п.4	16,4	16,2	20,1

Джерело: розраховано за даними [7]

Надходження прямих іноземних інвестицій в Україну в період 2009–2016 рр. (млн. дол. США)

Рік	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Сума інвестицій	4816	6495	7207	8401	4499	410	2961	3284

Джерело: складено на основі [8]

Індекс промислової продукції в Україні

Рік	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Індекс промислової продукції, %	97,4	112,2	108,0	99,3	95,7	89,9	87,0	102,8
Коефіцієнт податкової віддачі інвестицій		0,19	0,23	0,18	0,16	0,12	0,10	0,08

Джерело: складено на основі [9]

на спад, що пояснюється нестабільною політичною ситуацією. Таким чином, можемо зробити висновок, що реформи, що відбулися у 2010–2012 рр., мали позитивний вплив на надходження інвестицій, але більш суттєвий вплив здійснили події на сході України. У 2017 р. надходження прямих іноземних інвестицій становило 1 848 млн. дол. США, тобто відбулося падіння майже вдвічі. На жаль, податковий механізм був неспроможний компенсувати вплив екзогенних чинників на притік фінансових ресурсів та ефективно реалізувати регуляторну функцію податку. Такий висновок підтверджують динаміка індексу промислової продукції та динаміка коефіцієнту податкової віддачі інвестицій (табл. 6).

Суттєві коливання індексу промислової продукції свідчать, що вплив нестабільної економічної ситуації дуже високий, а податковий механізм здійснює незначний вплив на інвестиційні процеси.

Висновки. Проведене теоретичне дослідження сутності податкового механізму на основі узагальнення наукових підходів дало змогу сформулювати власне розуміння даної дефініції та розглядати податковий механізм із погляду інструменту податкової політики (реалізації функцій податку) і відкритої системи (наявність вхідних та вихідних інформаційно-управлінських потоків). Проведений аналіз методичних підходів до визначення дієвості податкового механізму дав змогу виокремити функціональний, процесний, гібридний підходи, застосування яких допоможе здійснити комплексну оцінку дієвості податкового механізму. Наведені приклади результатів аналізу податкового механізму за функціональним підходом дають побачити неоднозначність отриманих результатів (більш повну реалізацію певних функцій податку, менш повну реалізацію функцій податку). Це підтверджує гіпотезу щодо необхідності застосування комплексного підходу до визначення дієвості податкового механізму.

Література:

1. Крисоватый А.И. Дивергенция общественной природы преференциального налогообложения. Экономика налоговых реформ: монография; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. К.: Алерта, 2013. 432 с.
2. Масліченко С.О. Фіскальний механізм у системі державного регулювання: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.01.01. К., 2002. 16 с.
3. Чернявська Л.В. Сутність і структура податкового механізму управління економікою. Вісник Університету банківської справи Національного банку України. 2009. № 2(5). С. 53–55.

4. Волковець Т.В. Сутність податкового механізму та його зв'язок з податковою політикою і податковою системою. URL: economicvistnic.stu.cn.ua/tmp/pdf/1023.pdf.
5. Бюджетний моніторинг. URL: ibser.org.ua/.../monitoringcategories/kvartalnyy.
6. Державна казначейська служба. URL: treasury.gov.ua.
7. Державна фіскальна служба України. URL: sfs.gov.ua.
8. Прямые иностранные инвестиции (Украина) 2002–2017. URL: index.minfin.com.ua/index/fdi.
9. Державна служба статистики України. URL: ukrstat.gov.ua.

Дубовик О.Е., Любчик А.К. Методические аспекты определения действенности налогового механизма

Аннотация. В статье на основе обобщения научных подходов к определению дефиниции «налоговый механизм» представлена его авторская трактовка. Предложено осуществлять оценку действенности налогового механизма, используя три методических подхода: функциональный, процессный, гибридный, что позволит получить его комплексную оценку. Приведены примеры применения функционального подхода к оценке функционирования налогового механизма. Полученные выводы свидетельствуют о неоднозначности полученных результатов, что подтверждает гипотезу о необходимости использования комплексного подхода к оценке.

Ключевые слова: налоговый механизм, функциональный, процессный, гибридный методические подходы, комплексная оценка, администрирование налогов, налоговое покрытие.

Dubovik O.U., Lyubchik A.K. Methodical aspects of determining the effectiveness of the tax mechanism

Summary. In the article, based on the generalization of scientific approaches to determining the definition of the "tax mechanism", its author's interpretation is presented. It is proposed to evaluate the effectiveness of the tax mechanism using three methodological approaches: functional, process, hybrid, which will allow to obtain its integrated assessment. Examples of application of the functional approach to the assessment of the functioning of the tax mechanism are given. The obtained conclusions indicate the ambiguity of the results obtained, which confirms the hypothesis of the need for an integrated approach to evaluation.

Keywords: tax mechanism, functional, process, hybrid methodical approaches, comprehensive assessment, administration of taxes, tax coverage.