

# РЕГУЛЮЮЧА ФУНКЦІЯ ПОДАТКІВ ТА РЕГУЛЯТОРНИЙ ПОТЕНЦІАЛ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

О. В. Атаманчук,  
аспірант кафедри економіки підприємництва,  
Національний університет ДПС України

*Стаття присвячена дослідженню економічного змісту регулюючої функції податків та регуляторного потенціалу податкової системи. Автором визначено сутність регуляторного потенціалу податкової системи та умови його формування.*

*Article is devoted to research of essence of the taxes regulating function and regulating potential of tax system. The author determines essence of regulating potential of tax system and conditions of its formation.*

## ВСТУП

Місце і роль податкової системи у структурі інструментів державного регулювання економічного розвитку визначається перш за все станом економічної системи. Однак, делегуючи податковій системі тільки завдання отримання і зосередження в руках держави фінансових ресурсів, тобто використовуючи податкову систему виключно як інструмент фіскальної політики, держава ризикує в майбутньому втратити можливі джерела доходів, оскільки, ігноруючи регулюючі впливи податків, держава не враховує реакцію платників податків на дестимулюючі ефекти оподаткування.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Проблемам оподаткування присвячена велика кількість праць як вітчизняних, так і зарубіжних вчених. Серед них праці О. Василика, В. Вишневського, О. Данілова, Ю. Іванова, А. Крисоватого, В. Мельника, П. Мельника, Д. Черніка, А. Соколовської, В. Федосова та ін. Учені багато уваги приділяють сутності податків та їх функцій, ведуть дискусії з приводу правомірності визнання цілого ряду функцій податків, однак потенціалу регулюючої функції оподаткування приділяється недостатньо уваги. Саме тому метою нашої статті визначено дослідження сутності регуляторного потенціалу податкової системи та умови його формування.

## ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Податки як економічне явище зародились давно і пройшли тривалий шлях еволюції до своїх сучасних форм. На ранніх етапах свого існування вони мали здебільшого тільки фіскальне значення — за їх допомогою відбувалася мобілізація коштів, необхідних для задоволення потреб держави. Однак з часом відношення до податків змінилось, окрім їх фіскальної ролі значна увага стала приділятися регулюючим впливам, які здійснюють як окремі податки, так і податкова система в цілому.

На сьогоднішній день вчені неоднозначно підходять до трактування сутності податків і функцій, які вони виконують. Так, В. Федосов, В. Опарін, В. Мельник трактують податки як частину економічних відносин, пов'язану зі створенням централізованих фондів фінансових ресурсів [23, с. 16; 16, с. 136; 12, с. 22]. В. Андрущенко, О. Данілов, О. Василик, В. Мочерний розглядають податки як обов'язкові платежі на користь держави для того, щоб вона могла виконувати свої функції [18, с. 31; 5, с. 186; 6, с. 204; 17, с. 35]. Існує також позиція, що податки — це примусове стягнення коштів на користь держави на законних підставах [14]. Безумовно, всі аналізовані нами визначення сутності податку як економічної категорії різні, але всі без винятку вони підкреслюють його головне призначення — мобілізацію фінансових ресурсів, тобто акценту-

ють увагу на його фіскальній функції та фіскальному потенціалі. Рівень фіскальності податків має визначатись обсягом дохідної частини бюджету країни, який повинен бути достатнім для виконання визначених законодавством функцій держави.

Поряд з фіскальною функцією економісти розглядають ще цілий ряд функцій — економічну, соціальну, розподільчу, регулюючу, стимулюючу, контрольну та ін. Так, С. Архипова, досліджуючи вплив оподаткування на інвестиційні процеси, розглядає фіскальну і стимулюючу функцію. Вона зауважує, що в різні періоди змінювались цілі та завдання податкового регулювання, але основні функції податкової системи (фіскальна, стимулююча) та її значення залишаються незмінними. І саме раціональне використання методів податкового регулювання безпосередньо впливає на різні сторони економіки. В тому числі на стимулювання інвестиційного процесу в країні.

Основні напрями реалізації стимулюючої функції податкової системи — створення умов для покращення стану справ у реальному секторі економіки, для активізації інвестиційного процесу, стимулювання розвитку пріоритетних галузей народного господарства [1, с. 560]. На нашу думку, позиція, викладена вченим, більше стосується регулюючого впливу податків, оскільки, окрім прямого захоплення (стимулювання) вкладання коштів, мова може йти і про напрями інвестування, коли можуть бути увімкнені дестимулюючі важелі.

Економічна функція податків розглядається як їх здатність впливати на економічні процеси: темпи та пропорції розширеного відтворення, сукупний попит, інфляцію тощо [13, с. 147]. Але фіскальна функція за своїм змістом є економічною функцією, тому, з погляду логіки, протиставлення фіскальній функції податку ще й економічній не є обгрунтованим.

Контрольна функція вченими трактується здебільшого як така, за допомогою якої можна оцінити ефективність податкового механізму, раціональність, збалансованість податкової системи, забезпечити контроль за рухом фінансових ресурсів [14, с. 82]. Однак за допомогою податків навряд чи можна адекватно оцінити податковий механізм, про що свідчать ті факти, що податкову систему, яка ідеально працює в одній державі, не можливо застосувати в іншій.

А. Крисоватий розглядає фіскальну і розподільчо-регулюючу функції оподаткування. Він зауважує, що фіскальна функція забезпечує об'єктивні умови для утворення матеріальної основи функціонування суспільства. Якраз з її допомогою

реалізується велика частина суспільного призначення податків, проявляються конкретні форми утворення грошових фондів держави, які забезпечують виконання покладених на неї функцій.

Розподільчо-регулююча функція закладена в сутності кожного податку. Адже податки пов'язані з процесами перерозподілу вартісних пропорцій національного продукту між платниками податків та державою. Причому розміри цих вартісних пропорцій безпосередньо регулюються за допомогою податків. Суть регулюючої функції полягає у впливі податків на різні сторони діяльності їх платників [11, с. 35].

На нашу думку, трактування розподільчо-регулюючої функції є дещо розмитим, оскільки розподільчі процеси більш характерні для бюджету. Тому ми підтримуємо позицію А. Соколовської, яка вважає, що внутрішній потенціал оподаткування проявляється у двох функціях: фіскальній і регулюючій [21, с. 294].

В. Вишневський також виділяє дві функції податків — фіскальну і регулюючу, однак їх прояви він порівнює розкриває на мікро- і макрорівні. Так, фіскальна функція на макрорівні полягає у забезпеченні достатнього обсягу суспільних доходів, а на мікрорівні — у мінімізації економічних збитків платників податків. Регулююча функція на макрорівні полягає у забезпеченні економічного зростання, зайнятості, стабільності цін та ін., а на мікрорівні — у коректуванні екстерналій, перерозподілі доходів з позицій соціальної справедливості [15, с. 61]. На наш погляд, трактування фіскальної функції на мікрорівні є дискусійним, оскільки сам по собі податок є економічним збитком для платника, тому мінімізувати збиток можна шляхом мінімізації податків. Така мінімізація може відбуватись незаконним шляхом (у даній роботі це не є предметом дослідження, тому надалі не розглядається) або законним — шляхом надання певних преференцій, але це вже сфера прояву регулюючої функції оподаткування.

Регулююча функція, будучи похідною від фіскальної, по-різному може здійснювати вплив на соціально-економічний розвиток територій. Саме тому позиції вчених щодо її застосування також відрізняються. Так, на думку Р. Рікардо "...податки складають ту частину продукту землі та праці країни, яка надходить у розпорядження уряду: вони завжди сплачуються або з капіталу, або з доходу країни...". Він доводив, що податкове регулювання повинно захоплювати нагромадження і розширення виробництва, тому наполягав на необхідності звільнення капіталу від оподаткування і виступав проти

непрямих податків як таких, що збільшують витрати виробництва, зменшують прибуток і скорочують споживання [19, с. 360].

Можна зробити висновок, що регулююча функція податків є важливим інструментом державного регулювання економіки. Саме за допомогою регулюючих ефектів податків можна стимулювати підприємства до розширення масштабів своєї діяльності та її удосконалення, якщо окремі елементи податків заохочують платника до покращення результатів своєї діяльності. У випадку, якщо окремі елементи податкової системи роблять діяльність платника податків непродуктивною, регулююча функція податків може мати стримуючий ефект.

Зважаючи на достатню розробленість проблематики функцій оподаткування у вітчизняній науці, вважаємо за необхідне більше уваги приділити регуляторному потенціалу податкової системи. На сьогоднішній день у вітчизняній фінансовій науці недостатньо напрацьовано, які стосуються регуляторного потенціалу податків, хоча так чи інакше вчені використовують цю категорію. Так, О. Воробйова, досліджуючи податкові пільги, зауважує, що "проблема підвищення ефективності застосування податкових пільг через стимулювання розвитку економіки країни, орієнтації на інноваційно-інвестиційний шлях розвитку, стимулювання розвитку малого бізнесу, підвищення рівня добробуту населення в загальному вигляді полягає в тому, щоб у процесі реформування національної податкової системи особлива увага приділялась саме регуляторному потенціалу податків" [7, с. 18].

А. Крисоватий також наголошує, що "недоцільно нехтувати регулюючим потенціалом окремих податків та всієї системи оподаткування країни. Цей потенціал, що відображає сутність податків як економічної категорії, останнім часом був недостатньо реалізованим у загальній структурі інструментів державного регулювання економіки. Можливо, саме тому економічна історія України містить більше прикладів втрачених можливостей, аніж досвіду ефективної реалізації запланованих дій" [11, с. 158].

Визначення сутності регуляторного потенціалу податків почнемо з дослідження етимології слів "потенціал" та "регулювання". У словнику іншомовних слів потенціал (з лат. *potentia* сила, міць) трактується як 1) сукупність певних засобів, можливостей, джерел; 2) точкова характеристика силового векторного фізичного поля [20, с. 275].

Великий економічний словник дає наступне визначення потенціалу: "потенціал як економічна категорія

становить наявні можливості, ресурси, запаси, засоби, що можуть бути використані для досягнення, здійснення будь-чого" [3]. Більшість вітчизняних учених розглядають поняття потенціалу як одну з основних категорій менеджменту, поряд з категорією вартості [24, с. 13]. Можна погодитись з висновком Н.С. Краснокутської про те, що практично всі визначення тією чи іншою мірою стосуються підприємства і спираються на його ресурси і можливості, з одного боку, а з іншого — на досягнення за їх допомогою поставлених цілей [10, с. 7]. Таким чином, більшість досліджень у галузі сутності потенціалу, його формування і реалізації присвячена переважно потенціалу підприємства.

Поняття регулювання, регуляція також латинського походження і трактується як впорядкування, нормалізація або дотримання належного стану, правильного положення [20, с. 293].

Великий тлумачний словник російської мови дає два визначення слова "регулювання". По-перше, регулювання — процес підкорення певному порядку, правилам, упорядкування. По-друге, регулювання — вплив на роботу механізму і його частин, домагаючись потрібного протікання якого-небудь процесу [2, с. 1110]. Таким чином, регулювання можна визначити як свідомий вплив керуючої системи на керовану з метою отримання певного результату.

Податкове регулювання більшість учених розглядає як частину державного регулювання. Так, Ю. Іванов, В. Карпова, А. Карпов податкове регулювання трактують як цілеспрямовану діяльність держави на учасників економічних відносин за допомогою засобів та інструментів податкової політики. Вони наголошують, що за допомогою податкового регулювання держава не тільки формує джерела фінансування суспільно необхідних витрат, реалізуючи фіскальну функцію податків, але й забезпечує створення необхідних передумов до структурної перебудови економіки і її зростання [9, с. 28].

Податкове регулювання — це один з наймобільніших елементів податкового механізму і сфери державного податкового менеджменту, вважає А. Крисоватий. Стержень податкового регулювання складає систему економічних засобів оперативного втручання в хід виконання податкових зобов'язань. Завдання податкового регулювання визначені властивою податкам як економічній категорії регулюючою функцією, що має значний вплив на ефективність здійснюваних заходів системи оподаткування [11, с. 252].

На важливості податкового регулювання наголошує і В. Вишневський

кий, який зауважує, що у сучасному розумінні регулювання має на увазі не просто деяке довільне втручання у ринкові процеси, а перш за все коректування ринку у тих випадках, коли він не спрацьовує. При цьому на макроекономічному рівні суперечки про ефективність дискреційної фіскальної політики відбуваються з тої причини, що неспроможність ринку автоматично забезпечувати стійкий розвиток є загальновизнаною, а основна проблема полягає в тому, щоб знайти найкращі способи свідомого впливу на господарські процеси. Що стосується мікроекономіки, то тут регулюючий вплив реалізується, по-перше, через коректуюче оподаткування і, по-друге, через свідомий перерозподіл доходів, коли необхідно забезпечити більший ступінь соціальної справедливості [15, с. 58—59].

Таким чином, проаналізовані теоретичні концепції податкового регулювання та сутності потенціалу як економічної категорії дають можливість зробити висновок, що регуляторний потенціал податкової системи — це сукупність можливостей впливу податкової системи на перебіг соціально-економічних процесів в країні, які можуть бути реалізовані за допомогою податкових важелів.

А. Крисоватий у системі податкового регулювання розглядає методи (податкові канікули, легалізацію неоподатковуваних доходів, оптимізацію податкових ставок, міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування, бюджетно-податкове регулювання) та способи податкового регулювання (систему пільг і систему санкцій). Він зауважує, що у залежності від мети і завдань застосування методів податкового регулювання вони реалізуються за допомогою податкових пільг і податкових санкцій. Оптиміальне сполучення цих підсистем забезпечує гнучкість оподаткування і у кінцевому рахунку — гнучкість податкової політики [11, с. 254—258]. На нашу думку, саме з таких позицій необхідно виходити, визначаючи умови та чинники макроекономічного середовища, які формують регуляторний потенціал податкової системи.

В Україні в цілому створене макроекономічне середовище як зовнішній чинник розвитку регуляторного потенціалу податкової системи. За своєю сутністю воно є безпосереднім оточенням, у якому функціонують економічні суб'єкти. Загалом умови макроекономічного середовища можна поділити на дві групи: умови формування регуляторного потенціалу податкової системи та умови його реалізації (рис. 1).

Схема, зображена на рис. 1, ілюструє мінімально необхідні умови для формування і реалізації регуляторного потенціалу податків. Необ-

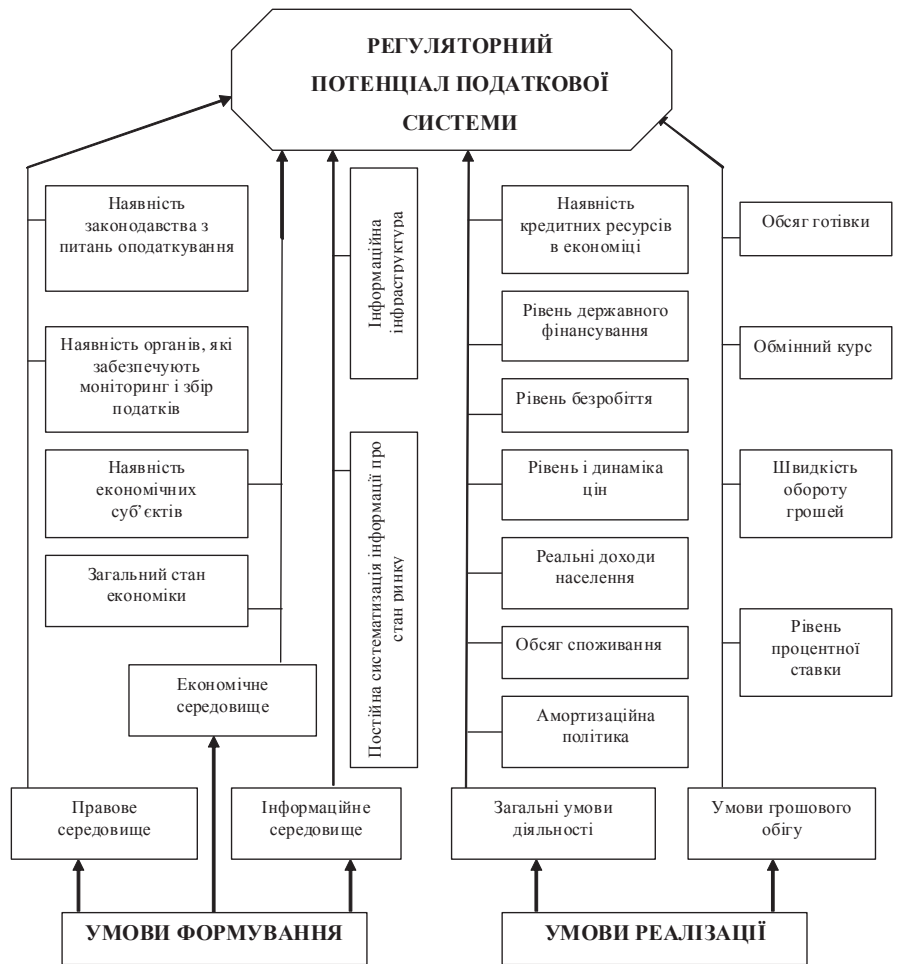


Рис. 1. Умови формування і реалізації регуляторного потенціалу податкової системи

хідними умовами формування виступають правове середовище, економічне та інформаційне. Безперечно, фундаментом регуляторного потенціалу податків закладає чинна законодавча база з питань оподаткування, яка визначає базові принципи побудови податкової системи та її елементи, регламентує кількість і види податків, які застосовуються на території певної держави.

Окрім законодавчої бази, важливим чинником формування регуляторного потенціалу податків є система органів, які здійснюють контроль за нарахуванням і сплатою податків, проводять моніторинг динаміки податкових платежів.

Фактично регуляторний потенціал податків безпосередньо формується і реалізується під впливом економічного середовища, стан якого визначається наявністю економічних суб'єктів, які здійснюють господарську діяльність і сплачують податки. Безпосередньо на формування регуляторного потенціалу податків впливає загальний стан економіки. Загальний стан економіки варто характеризувати не тільки через стан окремих показників її розвитку — ВВП, рівень заробітної плати, обсяги промислового виробництва,

динаміку інвестиційних процесів, але й через тип економічної системи. Адже формування регуляторного потенціалу, наприклад, в умовах адміністративно-командної економіки є неможливим.

Умови реалізації регуляторного потенціалу податків визначаються станом основних параметрів економічного розвитку, залежно від того, на якій стадії розвитку перебуває економіка держави, необхідно може бути активізацію стимулюючих або стримуючих важелів регуляторного потенціалу податкової системи.

Однак, варто зауважити, що повноцінне функціонування регуляторного потенціалу податкової системи є неможливим без заходів, направлених на його розвиток. Розвиток регуляторного потенціалу зумовлюється постійними змінами економічного середовища, тому сформований регуляторний потенціал на певний момент часу може виявитись неефективним у майбутньому. Тому схему управління регуляторним потенціалом податкової системи можна зобразити наступним чином (рис. 2).

Схема управління регуляторним потенціалом податкової системи, зображена на рис. 2, ілюструє, що

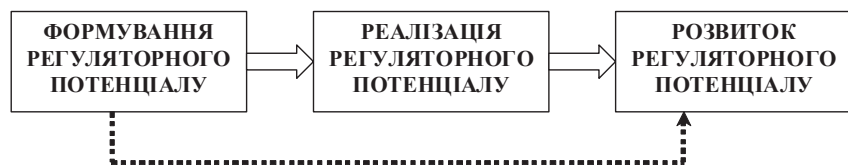


Рис. 2. Управління регуляторним потенціалом податкової системи

розвиток регуляторного потенціалу податків закладається на стадії формування і залежить від умов його реалізації. Слід зауважити, що жодна країна не може сформувати ідеальний регуляторний потенціал податкової системи і реалізувати його на 100%, це зумовлено тим, що будь-яка система оподаткування має сильні і слабкі сторони. Умовно можна стверджувати, що сильні сторони є реалізованим потенціалом, а слабкі — прихованим або резервним (табл. 1).

Безумовно, сильні і слабкі сторони системи оподаткування, наведені в таблиці 1, мають загальний характер, їх уточнення є можливим для кожної окремо взятої системи оподаткування на певний момент часу, однак загалом на їх основі можна здійснити розробку системи оцінки впливу регуляторного потенціалу податкової системи на економічний розвиток.

**ВИСНОВКИ**

Таким чином, результати проведеного дослідження дають змогу зробити висновок, що регуляторний потенціал податкової системи — це сукупність можливостей впливу податкової системи на перебіг соціально-економічних процесів в країні, які можуть бути реалізовані за допомогою податкових важелів. Формування регуляторного потенціалу відбувається під впливом умов зовнішнього середовища, найвагомими з яких є економічні. Дієвість регуляторного потенціалу визначається сильними і слабкими сторонами чин-

ної податкової системи держави.

Перспективами подальших досліджень визначено розробку методики оцінки ефективності реалізації регуляторного потенціалу податкової системи в Україні.

**Література:**

1. Архипова С.В. Проблема ефективності використання механізму податкових пільг для залучення іноземних інвестицій в Україну // Наукові праці ДНТУ. Серія економічна. — 2007. — С. 560—562.
2. Большой толковый словарь русского языка / Л.И. Балахонova, Л.А. Балясникова, Н.И. Батажок, Л.А. Буланин, Л.А. Войнова, Т.И. Гайкович, И.А. Городецкая, Ю.Ф. Денисенко; Под ред. к.ф.н. С.А. Кузнецова. Российская Академия наук. Институт лингвистических исследований. — СПб.: Норинт, 2001. — 1536 с.
3. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. — М.: Книжный мир, 2003.
4. Вагнер А. Социальный вопрос: пер. с нем. — СПб., 1906.
5. Василек О.Д. Державні фінанси України: Підручник. — К.: НІОС, 2002. — 608 с.
6. Василек О.Д. Теорія фінансів: Підручник. — К.: НІОС, 2001. — 416 с.
7. Воробьева Е.И., Сушкова Е.Е. Анализ зарубежного опыта использования налоговых льгот для стимулирования развития экономики // Бизнес-Информ. 2007. — № 12(2). — С. 18—20.
8. Всемирная история экономической мысли: В 6 т. Начало ленинского этапа марксистской экономи-

ческой мысли. Эволюция буржуазной политической экономики (конец XIX — начало XX в.) / МГУ им. М.В. Ломоносова: Гл. редкол.: В.Н. Черковец (гл. ред.) и др. — М.: Мысль, 1989. — Т. 3. — 605 с.

9. Иванов Ю.Б., Карпова В.В., Карпов Л.Н. Налоговый менеджмент: Уч. пособие. — Х.: ИД "ИН-ЖЭК", 2006. — 488 с.

10. Краснокутська Н.С. Потенціал підприємства: формування та оцінка: Навч. посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2005. — 352 с.

11. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: Монографія. — Тернопіль: Карт-бланш, 2005. — 371 с.

12. Мельник В.М. Сутність податків як проблема категорійно-понятійного апарату податкових фінансів // Актуальні проблеми економіки. — 2004. — № 5. — С. 22—25.

13. Мельник П.В. Развитие податкової системи в перехідній економіці: Монографія. — Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. — 362 с.

14. Налоги: Учебное пособие / Д.Г. Черник, В.А. Воронков, А.А. Глинкин и др. / Под ред. Д.Г. Черника. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 400 с.

15. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др.; под общ. ред. В.П. Вишневского. — Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. — 504 с.

16. Опарін В.М. Фінанси (Загальна теорія): Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 2001. — 240 с.

17. Основы экономической теории: Учебник / В.С. Мочерный, В.К. Симоненко, В.В. Секретарюк / Под общ. ред. С.В. Мочерного. — К.: "Знання", КОО, 2000. — 350 с.

18. Податкові системи зарубіжних країн / За заг. ред. М.Я. Азарова. — К.: Вид. дім "Комп'ютерпрес", 2004. — 204 с.

19. Рикардо Д. Сочинения: В 3-х т.: Пер. с англ. Начала политической экономики и налогового обложения. — Т. 1. — М.: Госполитиздат, 1955.

20. Словарь иностранных слов с приложениями / Под ред. В. Бутромеева. — М.: Престиж книга; "РИПОЛ Классик", 2006. — 544 с.

21. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. — К.: Знання-Прес, 2004. — 454 с.

22. Суторміна В.М., Федосов В.М., Андрущенко В.А. Держава — податки — бізнес (Із світового досвіду регулювання економіки). — К.: Либідь, 1992. — 280 с.

23. Федосов В.М. Современный капитализм и налоги. — К.: Вища школа, 1987. — 126 с.

24. Щелкунов В.І. Виробничий потенціал України. Стратегія формування та використання. — К.: Наукова думка, 1999. — 238 с.

Таблиця 1. Сильні і слабкі сторони системи оподаткування

Елемент системи оподаткування	Сильні сторони	Слабкі сторони
Структура податків	Оптимальне співвідношення між прямими і непрямими податками	Неоптимальне співвідношення між прямими і непрямими податками
Податкові ставки	Оптимальні податкові ставки	Занадто високі (низькі) податкові ставки
База оподаткування	Широка	Вузька
Об'єкт оподаткування	Чітко визначений, виключене подвійне оподаткування	Чітко невизначений, наявне подвійне оподаткування
Податкові пільги	Раціональна структура податкових пільг, яка приносить бажаний економічний ефект	Повна відсутність податкових пільг або нераціональна структура податкових пільг, яка завдає збитків бюджету
Адміністрування податків	Відносна дешевизна адміністрування, мінімальна кількість фактів ухилення від оподаткування	Дороге адміністрування, масові порушення податкового законодавства

Джерело: побудовано автором