

УДК 336.225

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

Сушкова Е.Е.

Статья посвящена исследованию природы и сущности налогового регулирования, выявлению особенностей, признаков и основных характеристик данного понятия, оценке с теоретической и практической стороны роли и значения налогового регулирования в экономике страны и жизни общества.

Ключевые слова: налоги, налоговое регулирование, функции налогов.

Каждый этап исторического развития общества характеризуется изменением роли и функций государства, специфическими экономическими и социальными условиями, что предопределяет изменение качественного содержания налогов в процессе воспроизводства [7, с. 8]. На современном этапе развития налоговых отношений возрастает роль налогов как экономического рычага, регулирующего соотношение потенциалов экономических субъектов, как главного инструмента стимулирования развития экономики, повышения предпринимательской, инвестиционной активности. Помимо этого особую актуальность сегодня принимает социальная сторона налогообложения, которая проявляется в способности налогов сглаживать диспропорции в уровне доходов населения страны и ее регионов, стимулируя рост его благосостояния. Однако для эффективного использования инструментов налогового регулирования следует четко понимать его природу, сущность, особенности данного понятия.

Анализ последних исследований и публикаций свидетельствует о значительном росте в Украине интереса к вопросам природы и назначения налогов, их функций. Растет количество работ посвященных изучению различных аспектов использования налогов в решении государственных задач, в частности использования их как инструментов регулирования социально-экономическими процессами. В указанном направлении следует выделить работы таких украинских ученых как Загорский В.С. [4], Иванова Ю.Б., Тищенко А.М. [6], Крисоватый А.И. [8], Мельник В.М. [9], Мельник П.В. [10], Тарангул Л.Л. [12] и др. Указанные авторы рассматривают налоги как главный инструмент государственного управления экономикой в условиях рынка. В работах таких экономистов, как Загорский В.С., Мельник В.М., Мельник П.В., много внимания уделяется регулирующей функции налогов, ее реализации на пути экономического и социального развития страны. В исследованиях Иванова Ю.Б. и Тищенко А.Н. рассматриваются теоретические и методические основы налоговой политики, ее место и роль в государственном регулировании экономики, уделяется много внимания проблемам налогового регулирования экономического роста. Работы Крисоватого А.И. посвящены исследованию теории и практики формирования и реализации налоговой политики, определению ее природы и социально-экономической сущности, роли налоговой политики в обеспечении экономического развития и финансовой стабильности в государстве, повышения благосостояния населения. Большой вклад в изучение взаимосвязи налоговых и социально-экономических процессов внесла Тарангул Л.Л., в работах которой раскрывается сущность налоговой политики как стимулятора развития региона, ее цели, задачи, принципы. При этом, описывая одно и то же явление, авторы оперируют разными терминами: «налоговая политика», «налоговое стимулирование», «налоговое регулирование», «налоговый механизм» и т.п.

В связи с этим целью данной статьи является изучить сущность и природу налогового регулирования, выявить особенности, основные признаки и характеристики данного понятия, оценить с теоретической и практической стороны роль и значение налогового регулирования в экономике страны и жизни общества, в результате чего сформулировать комплексное определение, раскрывающее исследуемое понятие.

Центральным элементом понятия «налоговое регулирование» являются налоги, поэтому, исследуя его природу, следует основываться на сущности налогов, их содержании, функциях и особенностях функционирования в общественной жизни.

Природа налогов имеет сложный, смешанный, неоднородный и неоднозначный характер,

отображая сложность взаимоотношений государства и его граждан, а также противоречивые мотивации плательщиков. Налоги являются многомерным явлением, в котором проявляются экономические, социальные, финансовые, политические, нормативно-правовые, философские, морально-этические, социально-психологические стороны. Это в свою очередь объясняет наличие различных позиций и разных теоретических воззрений на налоги как категорию. На наш взгляд, налогам присущ определенный дуализм. С одной стороны, они являются основным механизмом формирования государственных финансов, отражающим распределительные отношения в обществе, а с другой, это метод воздействия на количественные и качественные параметры воспроизводства. В силу последнего налоги могут использоваться государством для достижения конкретных целей, при этом главной задачей является недопущение противоречий такого использования налогов с их природой. Должны учитываться все составляющие налогов как сложного явления (экономические, правовые, социально-психологические и т.д.). Также должны учитываться объективные и субъективные стороны налогообложения, сводится к минимуму противоречия между ними за счет построения адекватных уровню развития страны налоговых отношений.

Налоги по своей сути являются самым эффективным инструментом регулирования социально-экономических процессов, так как в его сущности заложены огромные возможности влияния государства на сбалансированный экономический рост, стимулирование предпринимательской деятельности, повышения благосостояния граждан [1]. Так, авторы финансово-экономического словаря, Загородний А.Г. и Вознюк Г.П., характеризуют налоги как основной в условиях рыночной экономики инструмент государственного регулирования экономики как в масштабе целого хозяйства, так и на уровне регионов, предприятий, отдельных лиц, а также как способ перераспределения доходов, вследствие чего они способны сдерживать или, наоборот, стимулировать определенные экономические процессы [3, с. 660].

Из вышесказанного следует, что налоговая система не может функционировать эффективно без учета того влияния, которое налоги оказывают на финансовое состояние налогоплательщиков. В связи с этим возникает необходимость направленного и теоретически обоснованного воздействия на предпринимательский сектор экономики, в чем заключается сущность налогового регулирования. Оно объективно возможно благодаря тому, что «в природе и сущности налогов заложена способность в процессе распределения и перераспределения ВВП регулировать социально-экономические процессы, обеспечивать поступление части ВВП в бюджет [1]», и является проявлением регулирующей функции налогов, ее реализации. Так, Крисоватый А.И. под налоговым регулированием понимает «систему экономических способов оперативного вмешательства в ход выполнения налоговых обязательств ... и совокупность мероприятий, которые осуществляются благодаря наличию регулирующих механизмов, которые заложены в структуре отдельного налога, и задач, которые перед ними ставятся [8, с. 252]».

Авторы экономической энциклопедии под редакцией Мочерного С.В. характеризуют налоговое регулирование как комплекс мероприятий в сфере налогообложения, с помощью которых «государство влияет на процесс перераспределения национального дохода в интересах отдельных классов, социальных слоев, а также на инвестиции, научно-техническое развитие, экономический рост и др. [2, с. 770]».

Налоговое регулирование, как производное понятие от категории «налоги», можно рассматривать с позиций различных наук: 1) экономической теории, как составную часть экономического регулирования; 2) финансовой науки, так как осуществляется в процессе распределения и перераспределения ВВП; 3) политической науки, так как система мер формируется исходя из целей и задач государственного регулирования; 4) социальной науки, так как воздействует на уровень благосостояния населения, а также имеет существенную психологическую составляющую. Помимо указанных аспектов налоговое регулирование следует также рассматривать и с позиции менеджмента, то есть как управленческое явление. Так, Тарангул Д.О. в своей работе характеризует налоговое регулирование «как составную часть процесса управления, направленную на обеспечение реализации законодательно установленных бюджетно-налоговых задач и принятых для них налоговых концепций [11]». Таким образом, налоговое регулирование – это инструмент государствен-

ного управления, имеющий многовекторное содержание и применение.

Исходя из того, что налоговое регулирование является воплощением регулирующей функции налогов, в зависимости от целей и методов этого регулирования оно может носить стимулирующий или сдерживающий характер. Как управленческой категории налоговому регулированию также присуща и контрольная функция. Она состоит в том, что появляется возможность количественного отражения налоговых поступлений и их сопоставления с потребностями государства в финансовых ресурсах, а также измерения количественных и качественных изменений в экономическом и социальном развитии страны и регионов. Благодаря контрольной функции оценивается эффективность налогового регулирования, обеспечивается контроль за движением финансовых ресурсов, появляется необходимость внесения изменений в налоговую систему и бюджетную политику. При этом осуществление контрольной функции, ее полнота и глубина в известной мере зависят от налоговой культуры, а именно от соблюдения налогоплательщиками установленных законодательством правил налогообложения.

Рассматривая налоговое регулирование надо помнить, что в процессе его осуществления всегда присутствует субъект и объект регулирования. Так, невозможно рассматривать налоговое регулирование в отрыве от института государства как главного и единственного субъекта регулирования, что исходит из природы налогов как атрибута государственности. С другой стороны, объектом налогового регулирования являются распределительные процессы в экономике, которые затрагивают материальные интересы субъектов хозяйствования и граждан. При этом каждый субъект этих отношений испытывает различную степень влияния системы налогообложения, что проявляется в различном отношении к налогам (налоговая культура). В этом проявляется субъективное начало налогового регулирования как процесса формирования государством механизма воздействия на мотивацию налогоплательщиков для достижения поставленных целей.

Таким образом, налоговое регулирование – это субъективно-объективное понятие: налоговое регулирование возможно благодаря объективно присущей налогам регулирующей функции, а субъективная, так как его цели, методы, задачи определяются государством исходя из направления воздействия на деятельность налогоплательщиков.

При осуществлении налогового регулирования следует учитывать тот факт, что в процессе функционирования системы налогообложения имеются некоторые региональные особенности. Это связано, в первую очередь, с тем, что, несмотря на единство законодательной базы по вопросам налогообложения на территории всей страны, в практической реализации механизм налогового регулирования подвержен влиянию множества факторов регионального характера (структура хозяйства, ресурсообеспеченность, уровень промышленного развития региона, уровень доходов населения, его возрастной состав, природные, исторические особенности региона и т.п.).

Уже в конце XIX века русский ученый Тургенев Н.И. в своей работе «Опыт теории налогов», рассуждая о способах уравнивания налогов, пишет, что «в пространном государстве, какова, например, Россия, некоторые части оно могут находиться в различных состояниях, и сие местное различие должно конечно быть принимаемо во внимание [13]». Дальше в этих рассуждениях пошел украинский ученый экономист, основатель научной школы пространственной финансовой теории Яснопольский Н.П., который утверждал, что единая для всех местностей политика может приводить к разным последствиям. Действие финансовых законов, писал ученый, может усиливать те местные особенности хозяйственной жизни, которые сложились под влиянием различных исторических и современных условий нефинансового характера [5, с. 76]. Яснопольский Н.П. утверждал, что «большое разнообразие экономических или иных условий разных частей государства вызывает в них совершенно неодинаковые последствия от одной и той же общегосударственной финансовой меры [5, с. 77]». По словам автора, одинаковое налогообложение, без учета культурных традиций и трудовой ориентации населения, может нанести вред развитию экономики, предпринимательства и т.п. [5, с. 77].

Таким образом, систему налогообложения можно рассматривать как мощный регулятор социально-экономических процессов не только на уровне страны, но и на уровне региона.

Обобщив все вышесказанное, можно выделить основные отличительные признаки, характе-

ризирующие и раскрывающие сущность налогового регулирования:

- 1)налоговое регулирование является важной составной частью экономического, в частности финансового механизма государственного регулирования;
- 2)в отличие от прочих видов государственного регулирования носит косвенный характер;
- 3)налоговое регулирование имеет существенную правовую составляющую – осуществляется только на основе и в рамках нормативно-правовых норм;
- 4)представляет собой сочетание мер принуждения и предоставление определенных свобод налогоплательщикам. Механизм принуждения реализуется через систему санкций. Мотивация налогоплательщиков проявляется в определенной свободе субъектов самостоятельно определять свое поведение (при выборе формы налогообложения, становиться или нет собственником того или иного имущества, повышать или нет эффективность своей деятельности);
- 5)налоговое регулирование всегда затрагивает материальный интерес всех участников перераспределительных отношений. В связи с этим установление параметров системы налогообложения – это поиск компромисса между противостоящими интересами субъектов налоговых отношений – государства, местных органов власти, субъектов хозяйствования и населения;
- 6)налоговое регулирование имеет существенную субъективную составляющую, что проявляется в выборе государством тех или иных методов регулирования, а также реакции на них отдельных налогоплательщиков;
- 7)всегда носит целевой характер – отражает в себе цели и задачи политики государства, является ее проявлением;
- 8)имеет взаимозависимые и взаимосвязанные между собой практическую и теоретическую составляющие – практическая сторона осуществления налогового регулирования должна базироваться на научно обоснованной концепции, которая, в свою очередь, должна учитывать экономическую ситуацию в стране и исходить из полученных результатов на практике;
- 9)налоговое регулирование имеет временные параметры – во-первых, эффект от изменений в параметрах налогообложения достигается по истечении определенного периода времени, во-вторых, эффективность тех или иных мер налогового регулирования с течением времени может снижаться или наоборот повышаться;
- 10)социальная сторона налогового регулирования проявляется, во-первых, в соблюдении принципа социальной справедливости налогообложения, а во-вторых, в конечной цели его осуществления государством – повышение уровня благосостояния населения;
- 11)также ему присущи территориальные особенности – одни и те же способы воздействия для различных по своим характеристикам территорий имеют неодинаковую степень эффективности;
- 12)имеет свой специфический инструментарий, не присущий другим формам государственного регулирования.

Сущность любого понятия раскрывает его дефиниция. Представленные в зарубежной и отечественной научной литературе подходы к определению налогового регулирования в основном раскрывают его: 1) как комплекс мероприятий в сфере налогообложения, позволяющих государству влиять на экономические и социальные процессы в стране (регулирующий подход) [2; 7]; 2) как одно из основных звеньев государственного регулирования экономики, или как составную часть процесса управления (управленческий подход) [11]; 3) как систему экономических мер оперативного вмешательства в процесс выполнения налоговых обязательств (фискальный подход) [8] и т.п.

Для комплексного отражения присущих налоговому регулированию признаков и раскрытия его сущности нами сформулирована дефиниция данного понятия. Так, под **налоговым регулированием** следует понимать совокупность мер косвенного воздействия государства на экономические и социальные процессы в стране и ее регионах в соответствии с приоритетами и принятой концепцией экономического роста и социального развития путем изменения нормы изъятия средств в бюджет в результате повышения или понижения существующего уровня налогообложения через экономически обоснованную систему льгот и санкций. Данное определение позволяет глубже

раскрыть природу налогового регулирования. В теоретическом аспекте раскрывает данное понятие не просто как целенаправленное воздействие государства, а как систему из взаимосвязанных, взаимодополняемых, целенаправленных и экономически обоснованных способов и методов воздействия государства на экономические и социальные процессы в обществе. Также определяет субъект, объект, цели, механизм регулирования. В сформулированном определении отражается точка соприкосновения интересов субъектов налоговых отношений (государства, регионов, субъектов предпринимательства и населения) – изменение нормы перераспределения ВВП через бюджет в результате изменения уровня налогообложения. В практическом аспекте регламентирует, во-первых, необходимость соответствия системы мер налогового регулирования целям и задачам государства – текущим и стратегическим, а также общенациональным и региональным. Таким образом, налоговое регулирование рассматривается не только как инструмент государственного регулирования на макроуровне, но и как инструмент региональной политики. Во-вторых, необходимость экономического обоснования с точки зрения фискальной и регулирующей направленности и эффективности системы применяемых инструментов регулирования – льгот и санкций.

Налоговое регулирование следует рассматривать в широком и узком смысле. *В широком смысле* под налоговым регулированием следует понимать совокупность налоговых методов, приемов и способов, с помощью которых государство воздействует на воспроизводственные процессы, способствуя тем самым социально-экономическому развитию страны и ее регионов. *В узком понимании* – совокупность налоговых мероприятий, инструментов, стимулов и санкций, действий налогоплательщиков и налоговых органов относительно исчисления и взимания налогов и сборов в бюджеты всех уровней и государственные целевые фонды.

Роль налогового регулирования проявляется при перераспределении совокупного дохода общества через функции системы налогообложения и выражается в изменении количественных и качественных параметров экономической и социальной сфер.

Целью налогового регулирования является формирование комплекса средств, механизмов, инструментов и действий для создания условий устойчивого экономического роста и социального развития как на уровне всей страны, так и на уровне региона. Для этого необходимо выполнение следующих *основных задач налогового регулирования*: 1) оптимизировать систему налогообложения с целью создания благоприятных условий для развития предпринимательства как главного фактора социально-экономического развития региона и страны в целом; 2) создать благоприятный налоговый климат для развития малого и среднего предпринимательства через снижение налоговой нагрузки; 3) внедрить перспективные налоговые методы, способствующие активизации инвестиционных процессов в регионе через повышение его инвестиционной привлекательности; 4) разработать и внедрить налоговые методы стимулирования инновационного развития хозяйства; 5) создать стабильную и долгосрочную финансовую базу местных органов самоуправления для решения задач регионального развития за счет расширения налоговой базы и совершенствования механизма, структуры налогообложения.

Построение системы мер и осуществление налогового регулирования должно основываться на соблюдении таких принципов: 1) экономической обоснованности; 2) финансовой целесообразности; 3) сбалансированности интересов [7, с. 41].

На сегодняшний день в Украине налоги, с практической точки зрения, до сих пор рассматриваются только как источник наполнения бюджета, то есть лишь с точки зрения выполнения ими фискальной функции, не анализируются государственные доходы и расходы, не оценивается эффективность при предоставлении налоговых льгот, как это делается в ведущих западных странах. Государство использует инструменты налогового регулирования, в частности, налоговые льготы, без практического прогноза и оценки их эффективности. При разработке ставок конкретного налога не берется во внимание его взаимосвязь с другими платежами в бюджет. В итоге получается, что регулирующая функция налогов снижается либо искажается, а используемые рычаги налогового регулирования не приводят к достижению намеченного уровня экономического роста и развития инвестиционных и инновационных процессов как на общегосударственном, так и на региональном уровне.

ВИВОДИ

В результаті проведеного дослідження було виявлено, що податкове регулювання являється інструментом державного управління, маючим багатовекторне значення і застосування. Незважаючи на численні дослідження вітчизняних і зарубіжних учених економістів, потенціал податкового регулювання і окремих його інструментів до сих пор залишається до кінця нез'ясованим. Дальніші науково-практичні дослідження в цьому питанні стануть передумовою удосконалення не тільки системи податкового оподаткування, але і системи державного регулювання економічними і соціальними процесами в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Дем'янишин В.Г. Формування та розвиток податкового механізму в економіці України [електронний ресурс] / В.Г. Дем'янишин // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2007. – № 3 (38). – Режим доступу до журн.: [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/3\(38\)/Menu/rubpodatku.php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/3(38)/Menu/rubpodatku.php)
2. Економічна енциклопедія: у трьох томах. / редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2001. – Т.2. – 2001. – 848 с.
3. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
4. Загорський В.С. Бюджетно-податкова система України: теорія і практика: моногр. / В.С. Загорський. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2006. – 304 с.
5. Злупко С. Новаторские теории украинских экономистов: роль в развитии мировой экономической науки / С. Злупко // Экономика Украины. – 2002. – № 9 (482). – С. 72-77.
6. Іванов Ю.Б. Проблеми податкового регулювання і планування податкових платежів: наукове видання / [Ю.Б. Іванов, О.М. Тищенко, К.В. Давискіба та ін.]; за заг. ред. док. екон. наук, професора Ю.Б. Іванова. – Х.: ХНЕУ, 2006. – 240 с.
7. Качур О.В. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / О.В. Качур. – М.: КНОРУС, 2007. – 304 с.
8. Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання: моногр. / А.І. Крисоватий. – Тернопіль: Видавництво „Карп’юка”, 2000. – 246 с.
9. Мельник В.М. Обмежувальна та стимулювальна роль податків / В.М. Мельник // Фінанси України. – 2006. – № 1. – С. 31-37.
10. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці / П.В. Мельник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 362 с.
11. Тарангул Д.О. Пільги в системі податкового регулювання України: [електронний ресурс] / Д.О. Тарангул // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2007. – № 4 (39). – Режим доступу до журн.: [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/4\(39\)/Menu/rubpodatku.php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/4(39)/Menu/rubpodatku.php)
12. Тарангул Л.Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика): моногр. / Л.Л. Тарангул. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 286 с.
13. Ялбулганов А.А. Опыт теории налогов. Н.И. Тургенева и развитие финансовой мысли в России В XIX – XX вв.: [електронний ресурс] / А.А. Ялбулганов. – Финансы. – 1998. – № 9. – Режим доступа к журн.: <<http://law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1184775>>