

УДК 336.18: 336.29

## ІННОВАЦІЙНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ В УМОВАХ ЕКОНОМІЧНОЇ НЕСТАБІЛЬНОСТІ

Ю.В. Панура, канд. екон. наук,

Національний університет державної податкової  
служби України

*Наведено авторське розуміння поняття "податкове навантаження". Узагальнено методичні підходи до оцінки податкового навантаження. Запропоновано шляхи підвищення ефективності податкової політики через коригування рівня податкового навантаження.*

**Ключові слова:** податок, база оподаткування, податкова політика, податкове навантаження.

**Постановка проблеми.** В Україні продовжують існувати перешкоди для прибуткової підприємницької діяльності. На державному рівні до таких перешкод віднесено вузькість внутрішнього ринку, фіскальну спрямованість податкової політики, відсутність урядових дій щодо стимулювання інвестиційної та інноваційної політики. Окреслена ситуація призвела до того, що конкурентна боротьба, вийшовши за рамки ринкових відносин, перейшла у сферу тінізації економіки.

За розрахунками Світового банку, Україна за рівнем податкового навантаження у 2012 р. посідає 181-ше місце серед 183 країн, а науковці стверджують, що, за експертними оцінками, обсяг тіньової економіки в Україні становить більше половини валового внутрішнього продукту [1]. Тому доволі актуальною проблемою є визначення теоретичних підходів до оцінки податкового навантаження, що дасть можливість коригувати податкову політику країни для забезпечення зростання всіх сфер економіки.

**Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій.** Дослідження впливу податків на економіку завжди займали чільне місце в історії світової фінансової думки, а через постійні зміни податкової політики залишаються актуальними і дотепер. Дослідженням принципів оптимального оподаткування присвячені праці Ш. Бланкарта, М Геде, Р. Масгрейва, Е. Мендозі. Важливий внесок у вивчення природи та сутності податкового навантаження зробили вітчизняні вчені В.Л. Андрущенко, О.Д. Василик, І.О. Луніна, В.М. Мельник, В.М. Опарін, А.М. Соколовська, В.М. Федосов.

Однак недостатньо розкриті питання уніфікації підходів до визначення рівня податкового навантаження на економіку.

**Мета статті** – узагальнення існуючих поглядів на категорію «податкове навантаження», способи розрахунку податкового навантаження на економіку та обґрунтування власного бачення категорії тягаря податків.

Варто зауважити, що відповідно до положень бюджетної концепції, що була визнана у 80-х роках ХХ ст. у провідних країнах світу, податкові надходження є продуктом двох основних факторів: податкової ставки і податкової бази. Збільшення податкового тягаря приводить до зростання податкових

надходжень лише до тих пір, поки не почне скорочуватися оподатковувана частина національного виробництва. Після перевищення цієї межі зростання податкової ставки буде спричинювати скорочення дохідної частини бюджету [2].

Термін «податкове навантаження» в економічній літературі з'явився практично одночасно з першими дослідженнями податків. Основоположник теорії оподаткування У. Петті у «Трактаті про податки і збори» детально вивчав проблему розподілу тягаря податків та пропонував оптимальну, на його погляд, систему оподаткування - пропорційну, за якої кожен громадянин повинен сплачувати податки відповідно до рівня свого доходу. З огляду на ці твердження цілком зрозуміло, що У. Петті під поняттям «податкове навантаження» розумів загальну суму коштів, яку необхідно мобілізувати до державної казни у вигляді податків [3]. За висловом В. Андрущенка, в працях У. Петті вперше розкрито не тільки фінансові аспекти податкового тягаря, а і його етичний вплив на платника [4].

А. Сміт розглядав податкове навантаження в аспекті взаємозв'язків між рівнем податкового тягаря та бюджетними доходами. Він був переконаний, що низький рівень оподаткування приведе до збільшення бази оподаткування та податкових надходжень внаслідок розвитку господарської діяльності [5].

Засновник шведської школи, економіст-теоретик К. Віксель вперше обґрунтував основні принципи розподілу податкового навантаження. Основою оподаткування він пропонував вважати принцип еквівалентності між платежами державі (податками) та отриманими послугами з боку держави. Також Вікселем було сформульовано так званий «принцип зацікавленості», згідно з яким індивіди в умовах ринкової економіки не зацікавлені відкрито виявляти свої переваги щодо суспільних благ, і лише послуги з боку держави можуть компенсувати сплачені податки [6].

Підвищення уваги до проблеми подат-

кового навантаження у ХХ ст. було зумовлено різким збільшенням рівня оподаткування після Першої світової війни. Основний акцент у питаннях податкового навантаження було здійснено за наслідками оподаткування, виміром рівня його тягаря та характером впливу на господарство країни чи окремі економічні суб'єкти. У праці «Теорія податків» російського вченого А. Соколова яскраво простежується думка, що саме ефекти справляння податків, виражені у матеріальних втратах платника, становлять сутність податкового навантаження [7].

Вчені-фінансисти пропонують різні методики обрахунку тягаря податків. Російський вчений К. Шмельов пропонував розраховувати податкове навантаження як фактичну суму податків, які сплачує населення, включаючи фактичну вартість на збір податків. Для визначення впливу податків на суб'єктів господарювання необхідно провести такі розрахунки:

- обчислити тягар податків;
- розподілити його між групами населення;
- віднести його до народногосподарських показників, які б давали змогу визначити й фактичний тягар оподаткування (% до національного доходу, на душу населення, на одного суб'єкта господарювання, стосовно всього населення та окремих його груп).

Недоліками такого методу була складність підрахунку тягаря податків та його розподілу. Німецькі фінансисти пропонували вимірювати тягар податків шляхом порівняння вільного залишку національного доходу на душу населення та рівня прожиткового мінімуму в країні. Такі спроби обчислення тягаря податків та характеру їх впливу на економіку і суб'єктів господарювання були значним кроком у дослідженні проблеми податкового навантаження, хоча й мали недоліки та труднощі в обрахунках.

Першим, хто у 70-х роках ХХ ст. не тільки дослідив проблеми податкового навантаження, а й представив графічно криву оптимального рівня оподаткування, був

американський вчений А. Лаффер. На його переконання високий рівень оподаткування зменшує ефективність підприємницької діяльності, що в свою чергу проявляється зниженням відрахувань податків і зборів до бюджету. За Л. Лаффером, податкова ставка пов'язана із обсягом податкових надходжень [8].

Щодо визначення терміна «податкове навантаження», то Оксфордський тлумачний словник трактує його як абсолютну величину – суму податків, що сплачена фізичною особою чи організацією. Також вказано, що сплачена сума податків може не збігатись із податковим навантаженням внаслідок дії механізмів перекладання податків [9].

А. Соколовська в своїх працях ототожнює терміни «податковий тягар» та «податкове навантаження». Автор статті погоджується з думкою про те, що «податковий тягар – це ефекти впливу податків на економіку в цілому та на окремих її платників, пов'язані з економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямів їх використання» [10].

Найбільш уніфікованим є підхід до обрахунку податкового навантаження, що застосовується фахівцями Світового банку і Міжнародної фінансової корпорації. Так, у рамках дослідження «Ведення бізнесу 2012» детально проаналізовано податки та обов'язкові відрахування, встановлені урядом на державному і місцевому рівні, які має сплачувати кожне підприємство. У дослідженні розглядаються такі податки: податок на прибуток, відрахування до соціального фонду, податок на майно, податок на дивіденди, податок на приріст капіталу, податок на фінансові угоди тощо. Аби виміряти податки та відрахування, які сплачує середня компанія, а також оцінити складність податкової системи країни, було проведено ситуаційні дослідження фінансової звітності за останній рік. Експертами в кожній окремій країні підраховано розмір податків та відрахувань, зібрано інформацію про ча-

стоту перевірок компаній податковими службами.

Розрахунки податкового навантаження за методикою Світового банку містять аналіз таких індикаторів:

– податкових виплат, який відображає загальну кількість податків і відрахувань, метод сплати, частоту сплати і кількість державних органів, задіяних у процесі. Цей індикатор також включає споживчі податки, такі як податок на продаж і ПДВ. Ці податки, зазвичай, сплачує споживач. Хоча вони і не впливають на показники роботи компанії, але збільшують адміністративне навантаження на підприємців, тож їх включили в індекс;

– кількість платежів. У країнах, де є можливість подавати податкову звітність в електронному вигляді і цим користуються більшість підприємств, вважається, що податок сплачується раз на рік, навіть якщо виплати роблять частіше. Відносно податків, які сплачуються через третіх осіб, наприклад, податок на відсотки, який сплачується фінансовою установою, або податок на пальне, який сплачується дистриб'ютором, тільки одна виплата береться до уваги, навіть якщо їх більше. Якщо більше двох податків або відрахувань сплачуються за однією і тією самою формою, це розглядається як одна виплата. Наприклад, якщо обов'язкові відрахування до фонду медичного страхування і в пенсійний фонд сплачуються одночасно, враховується тільки одне з цих відрахувань;

– витрат часу, які підраховують у годинах на рік. Цей індикатор вимірює час, витрачений на підготовку і подачу податкової звітності, сплату основних видів податків: на доходи юридичних осіб, на продаж і на додану вартість, на фонд заробітної плати і відрахування до фондів соціального захисту. Час на підготовку включає тимчасові витрати на збір інформації про сплату податків. Якщо необхідно вести окрему бухгалтерію для оподаткування і проводити окремі розрахунки, то час, витрачений на ці операції, теж береться до уваги. Цей час враховується,

тільки якщо бухгалтер вимушений працювати у позаробочий час для виконання вимог податкового законодавства. Строк на подачу податкових документів включає час, витрачений на заповнення податкових форм і здійснення підрахунків;

– податкової ставки, що вимірює розмір податків і обов'язкових відрахувань, що сплачуються підприємством, і виражається як відсоток від комерційного прибутку. В рамках дослідження оцінюються податкові ставки в 2011 фінансовому році. Загальна кількість податків визначається як сума всіх податків і відрахувань, які сплачує підприємство. Податки, які розглядаються в рамках цього дослідження, можуть бути поділені на п'ять категорій: податки на доходи і прибутки юридичних осіб, відрахування до фонду соціального захисту і податки на робочу силу, які сплачує роботодавець (сюди входять усі обов'язкові відрахування, навіть, якщо вони сплачуються до приватного пенсійного фонду), податки на нерухомість, оборотні податки та інші (муніципальні збори і податки на засоби пересування і пальне);

– комерційних прибутків, які визначаються як сума прибутків, за винятком вартості проданих товарів, заробітних плат, адміністративних витрат, резервних засобів, сплачених відсотків за кредитами та амортизаційних відрахувань. До комерційних доходів додаються приріст капіталу (від продажу власності) і процентні доходи. Для підрахунку амортизаційних відрахувань застосовується метод рівномірної амортизації.

Останнім часом у науковій літературі лунає думка про те, щоб зробити показник податкового навантаження універсальним показником, але єдиний підхід до визначення механізму обрахунку податкового навантаження із врахуванням галузевих особливостей роздрібної торгівлі відсутній.

Органами державної податкової служби України запропоновано визначення податкового навантаження на підприємство з метою планування податкових пере-

вірок. Вона описана в Методичних рекомендаціях про складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання, затверджених наказом ДПА України від 01.04.2011 р. № 190. Згідно з нею, пропонується визначити податкову віддачу на мікрорівні співвідношенням податку на прибуток (гр. 12 декларації з прибутку) і валового доходу (гр. 3 декларації). Необхідно звернути увагу на те, що показник називається «податкова віддача», для податку на додану вартість пропонується більш громіздка формула, яка базується також виключно на відомостях декларації з ПДВ. Очевидно, що ці показники не відображають податкового навантаження на підприємство в цілому як інтегральні показники, адже враховуються тільки два податки.

Для визначення податкового навантаження на підприємства Департаментом податкової політики Мінфіну РФ розроблена методика, за якою навантаження прийнято оцінювати відношенням усіх податків, що сплачуються, до виручки від реалізації, яка включає виручку від реалізації товарів, робіт, послуг та інші реалізаційні доходи.

Погоджуючись з тим, що цей показник виявляє частку податків у виручці від реалізації, слід зазначити, що він не характеризує повною мірою вплив податків на фінансовий стан підприємства, тому що не враховує структуру податків у виручці. Українські науковці В. Квасов, В. Корнус, О. Пономарьов пропонують такі варіанти розрахунку податкового навантаження [11]:

– коефіцієнт податкомісткості продукції, який показує частку податків у складі витрат;

– показник податкового навантаження, який показує суму податкових платежів у чистому доході;

– показник податкового навантаження, який показує суму податкових платежів у доході від реалізації продукції.

В свою чергу, Л. Кизилова та М. Стецишин зазначають, що, оскільки виручка від реалізації містить у своєму складі перенесену вартість, а також джерелом сплати усіх податків є додана вартість, тому доцільно розраховувати частку податків у доданій вартості як відношення суми нарахованих всіх податків та внесків до фондів соціального страхування до доданої вартості [12]. Аналогічної думки дотримується Е. Кірова [13].

У міжнародній статистиці для виміру загального рівня податкового тиску на економіку використовується податковий коефіцієнт (*tax ratio*), який розраховується як відношення суми сплачених податків, включаючи обов'язкові відрахування в державні соціальні фонди, до ВВП у ринкових цінах. При цьому обов'язкові відрахування у соціальні фонди враховуються при розрахунку податкового коефіцієнта на тій підставі, що в міжнародній статистиці вони розглядаються як податки, а не як звичайні страхові внески [14].

Заслугує на увагу методика розрахунку податкового навантаження, запропонована В. Опаріним та Л. Дутчак [15], які вважають, що проблема визначення податкового законодавства пов'язана з тим, що при оподаткуванні суб'єктів господарювання застосовують різні види податків, які мають різні властивості з точки зору як перекладання, так і впливу на фінансові результати. Ним виступає:

- пряме оподаткування результатів фінансової діяльності у формі податку на прибуток підприємств. Рівень прямого податкового навантаження пропонується визначати як ставку податку на прибуток, сумою пільг з цього податку та розмірами інших податків, що сплачуються за рахунок прибутку. Інші податки не мають суттєвого впливу на пряме податкове навантаження;
- опосередковане оподаткування через податки, що відносяться до собівартості (плата за землю, соціальні внески).

Цей вид навантаження спричиняє зростання рівня витрат підприємства;

- супутнє оподаткування (проявляється у формі непрямих податків – податку на додану вартість, акцизного збору, мита, які встановлюються у вигляді надбавок до ціни), яке виникає внаслідок перенесення справляння непрямих податків, що характеризують оподаткування споживання на підприємства;

- приховане податкове навантаження, яке включає податки, перенесені до собівартості у цінах на матеріальні ресурси.

**Висновки.** На думку автора статті, для вітчизняних підприємств найприйнятнішою є методика, запропонована В. Опаріним та Л. Дутчак, оскільки вона при визначенні податкового навантаження дозволяє ретельно дослідити структуру виручки від реалізації, яка є основним вхідним фінансовим потоком на сучасних підприємствах. А тому вкрай важливими є питання уніфікації методик визначення рівня податкового навантаження із обов'язковою адаптацією для вітчизняних економічних реалій. Адже комплексні теоретичні розробки цього питання слугують фундаментом для вивчення ефективності функціонування всієї податкової системи України в умовах дії Податкового кодексу.

Доцільно поглиблено вивчити міжнародні методики оцінювання податкового навантаження, а також здійснювати моніторинг методик рейтингових оцінок податкового навантаження, що запропоновані міжнародними економічними організаціями.

У подальших наукових розвідках з означеної проблематики мають бути визначені конкретні науково обґрунтовані механізми диференціації податкового навантаження залежно від результативності господарської діяльності підприємства.

## Література

1. Публікація Світового банку «Ведення бізнесу 2012». – <http://russian.doingbusiness.org/rankings>.
2. Куцин М.А. та ін. Сучасна теорія та практика оподаткування. – Х.: Прапор, 2001. – 512 с.
3. Антология экономической классики: В 2-х т. Т. 1/ Сост. И.А. Столяров. – М.: МП «Эконов», «Ключ», 1993. – 475 с.
4. Андрущенко В.Л. Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів. – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.
5. Сміт Адам. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / Пер. з англ. О. Васильєвої; Ред. Є. Литвин. – К.: Port-Royal. – 594 с.
6. Луїна І.О. Державні фінанси та реформування міжбюджетних відносин. – К.: Наук. думка, 2006. – С. 82–83.
7. Соколов А.А. Теория налогов. – М.: Фин. изд-во НКФ СССР, 1928. – 258 с.
8. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Пер. з нім.; Ред. В.М. Федосова. – К.: Либідь, 2000. – 653 с.
9. Финансы. Оксфордский толковый словарь. Англо-русский. – М.: Весь мир, 1997. – 496 с.
10. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки. – [me.knu.gov.ua/file/link/82203/file/sokol\\_7\\_06\\_U.pdf](http://me.knu.gov.ua/file/link/82203/file/sokol_7_06_U.pdf).
11. Корнус В. Оцінка податкового навантаження на рівні підприємств / В. Корнус, В. Квасов, О. Пономарьов // Економіст. – 2007. – № 10. – С. 17–19.
12. Кизилова Л. Особливості визначення податкового навантаження підприємств / Л. Кизилова, М. Стецишин // Науково-технічний збірник ХАМГ. – 2007. – № 83. – С.216–221.
13. Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. – 1998. – № 9. – С. 27–35.
14. Бюджетна політика у контексті соціально-економічного розвитку України: В 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.
15. Опарін В. Податкове навантаження на підприємницьку діяльність в Україні / В. Опарін, Л. Дутчак // Науковий вісник Академії ДПС України. – 2000. – № 3(9). – С.74–79.

Ю.В. Панура

## ИННОВАЦИОННЫЕ ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В УСЛОВИЯХ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ НЕСТАБИЛЬНОСТИ

Приведено авторское понимание понятия «налоговая нагрузка». Обобщены методические подходы к оценке налоговой нагрузки. Предложены пути повышения эффективности налоговой политики через коррекцию уровня налоговой нагрузки.

## КОРОТКО

КОРОТКО КОРОТКО КО

**Зростання промислового виробництва в Китаї в листопаді 2012 р. досягло восьмимісячного максимуму і склало 10,1% порівняно з аналогічним показником роком раніше. Аналітики чекали підвищення обсягів промвиробництва в Китаї в листопаді цього року на 9,8%.**

У жовтні 2012 р. зростання обсягів промвиробництва склало 9,6%.

Зростання роздрібних продажів також досягло восьмимісячного максимуму в 14,9% при ринкових прогнозах 14,6%.

Як повідомлялось, глави китайських держпідприємств вважають, що державний сектор економіки КНР має потребу в подальшому розширенні, незважаючи на критику цієї точки зору західними економістами та міжнародними організаціями.

Водночас міжнародні організації, такі як Світовий банк, попереджають, що без подальших реформ, спрямованих на вирівнювання можливостей державних та приватних підприємств, економіка Китаю втратить динамізм, властивий їй всі останні десятиліття.