СИСТЕМАТИЗАЦІЯ НАУКОВИХ ПІДХОДІВ
ДО РОЗКРИТТЯ ЗМІСТУ ПОНЯТТЯ “ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ”

У статті проаналізовано та систематизовано підходи до розкриття змісту дефініції “податкове навантаження”. Виділено уніфікований підхід до визначення цього поняття, враховуючи його практичну доцільність.

Ключові слова: фіскальне навантаження, податкове навантаження.

В статті проаналізовано та систематизовано підходи до розкриття сутності дефініції “налогова вага “. Виділено уніфікований підхід до визначення даного поняття, враховуючи його практичну доцільність.

Ключові слова: фіскальна вага, налогона вага.

The article analyzes and systematizes approaches to the disclosure of the content of the definition “tax burden”. Allocated a unified approach to the definition of this concept, given its practicality.

Keywords: fiscal burden, the tax burden.

Постановка проблеми. Для з’ясування сутнісних характеристик та змісту податкового навантаження звернемося до до роботи вчених і практиків. Опробування фахової літератури дає підстави для висновку, що вивчення цього питання характеризується різноманітністю підходами. В результаті виведені різні дефініції та запропоновані численні методики розрахунку податкового навантаження як показника, що зумовлює необхідність вибору теоретичної позиції, що буде відповідною точкою при визначенні податкового навантаження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Податкове навантаження як предмет досліджень не характеризується науковою новизною. Науково-прагматична проблематика з цієї теми вивічуються у численних працях вчених економістів та практиків, а саме: В. Андрющенко, Н. Бєч, А. Бригіліна, В. Валігурі, Ю. Іванова, І. Івасько, С. Каламбет, С. Корецької, О. Кудріної, Ю. Кушнірчук, Н. Левченко, І. Лунної, І. Майбурова, В. Мельника, М. Новікова, М. Онюфрика, В. Попович, А. Соколовської, А. Трошина, Н. Фролової, М. Хапко, І. Чугунової, Д. Шолдулько, Н. Ярової та ін. Досліджено зміст податкового навантаження, запропоновано зміст податкового навантаження як показника, що з погляду економістів, на відміну від інших, зумовлює необхідність вибору значущої теми, в умовах, в яких така тема виступає як показник.

Мета і завдання дослідження. Систематизувати та компромісні позиції оцінити наукові підходи до такої проблеми “наложених податків” “. Виділити та отримати поняття, яке, справді, відображає зміст податкового навантаження і є доцільним з практичного погляду.

Виклад основного матеріалу. Передусім зазначимо, що поряд з поняттям податкового навантаження, виявляється також поняття “фіскальне навантаження”. Отже, необхідно встановити, чи тотожніми вони є, щоб спростувати їх спільність або відмінність.

У деяких працях науковців, зокрема Г. Дорошенка, Т. Кравець, А. Ситеню, Ю. Кушнірчук, О. Мініял, згадується поняття “фіскальне навантаження” в таких аспектах: 1) в контексті його впливу на соціально-економічний розвиток; 2) як проблема, з якою стикається уряд; 3) з позиції методики визначення. Проте не розкривається зміст і не пропонується дефініція. Останню ми зустрічаємо в праці І. Рудченка, а саме: “... Фіскальне навантаження на економіку – показник, вимірювання часткою ВВП, що передозовідається через дохідну й видаткову частини зведеного бюджету” [22, с. 225]. Зауважимо, частка доходів бюджету у ВВП відрізняється від частки видатків бюджету у ВВП, тому на основі такої дефініції незрозуміло, який з цих двох показників характеризує фіскальне навантаження. Крім того, у поданій дефініції залишається й інші централизовані державні фонди, формування яких також відображає участь держави у розподілі ВВП. І. Рудченко вважає, що фіскальне і податкове навантаження – це різні реальні і останнє є вищим. Цей висновок витикає з його критичного аналізу наукових поглядів на це питання [22, с. 225].

Для формування власної думки щодо сутності та змісту фіскального навантаження дослідимо етимологічне походження термінів “фіскальне навантаження”.

© Кондратенко М. Б., 2013

УДК 336.22

Наукові записки. Серія “Економіка”
Визначення терміна "фіск" у більшості економічних словників (С. Бичик, А. Даморацька, А. Азерліян, В. Корсельський, Р. Гаврилович, Б. Райберг, Л. Лозовський, Є. Стародубцева), прямо чи опосередковано появляється як "державна казна". В. Корпорадіна трактує як "державна скарбниця" [28, c. 294], що в принципі є тотожними поняттями. Багатогранніше трактують зміст "фіска" Л. Алексєєцько, В. Олексієвіч: "Фіск – 1) імператорська скарбниця у Стародавньому Римі (на відміну від державної скарбниці); 2) тепер державна скарбниця" [7, c. 637], А. Борисов: "Фіск – 1) державна казна, сукупність фінансових ресурсів держави, акумулюваних в бюджеті країни і державних позбудькетних фондах; 2) держава як суб'єкт майнових прав, інтересів і обов'язків по закордонних угодах і юридичних осіб" [4, c. 785].

Терміни "державна казна" трактується загалом однозначно. Однак роль і структура державної казни змінювалась в процесі еволюції держави.

"У докапіталістичних формах існувала казна королів, царів, ханів, князів, монархів та ін." [16, c. 299], також цей термін не є звичним для кожної держави, наприклад, "...до соціалістичних держав цей термін не застосовується" [9, c. 219].

Як правило, в період докапіталістичних формаций "основним джерелом доходів держави були приватно-правові доходи, а податки застосовувалися лише в екстареодинарних випадках, державне фінансове господарство, по сути, не відрізнялося від приватного фінансового господарства... Своєю чергою, обґрунтування необхідності та природи податків залежало не стільки від процесу пізнання цього фінансового явища, скільки від розвитку функцій держави та зміни характеру використання державних доходів. В умовах, коли державні доходи використовувались переважно на утримання королівського двору та ведення воєн, необхідність податків як постійної складової державних доходів заперечувалась з позиції недоторканості приватної власності" [27, c. 23]. З чого випливає, що державна скарбниця могла функціонувати і без податкових надходжень. Оскільки дефініції "державна скарбниця" і "фіск" є тотожними, то поняття "фіскальне" і "податкове" нелогічно прирівнювати.

Доцільно звернути увагу на організацію державної казни у ранніх державних державах. "За часів Римської імперії, поряд із загальноміською скарбницею утворюється скарбниця, що орієнтувалась на суму фіска і надійшла у повне і незалежне розпорядження церадарів. Поступово ця скарбниця здобувала всі свої кошти, які раніше належали загальноміській скарбниці. Таким чином, відбулася концентрація фінансової влади в руках верховних правителів" [27, c. 13], у цей період доходи державної казни в основному залежали від розподілу." Отже, можемо стверджувати, що поняття "фіскальне" є ширшим ніж "податкове". Л. Алексєєцько, В. Олексієвіч пишуть, що "Фіскальний – 1) який (що) стосується скарбниці; 2) фінансовий" [7, c. 637], проте більше повне визначення подає А. Азерліян "Фіскальний – фінансовий, податковий; що має стосунок до аккумулювання державних доходів (казни); наприклад, фіскальний агент, фіскальна політика тощо" [3, c. 1345], тобто якщо застосовується термін "фіскальний", мається на увазі сукупність державних доходів. Податкові надходження є частиною державних, що визначається державними надходженнями. Звідси логічним є висновок, що фіскальне і податкове навантаження — це не тотожні поняття, як слідно вважає І. Рудченко.

Тепер проаналізуємо зміст поняття "навантаження". А. Азерліян вважає, що "навантаження — покладена робота, обов'язок" [3, c. 608], К. Пасс, Б. Лоус, Е. Пендалтон, Л. Чедвик зазначають, що це "обсяг роботи, який відводиться на кожного місце (для одного станка чи для одного працівника) і який необхідно виконати за визначений період часу" [23, c. 275], і, своєю чергою, О. Куроченко: "Навантаження чинника — ступінь впливу якогось загального чинника на прибутковість цього паперу" [6, c. 217]. Очевидно, що ці визначення не мають прямої стосунку до розкриття змісту "фіскального навантаження", проте на їхній основі можемо виділити загальні особливості цього терміна. Навантаження є обов'язковим, має місце і вимірюється у визначений період часу, впливає на прибутковість. Крім того, навантаження має свої об'єкти, які не обов'язково визначатися з огляду на предмет нашого дослідження. Інші характеристики, що виходять із глибинних сутнісних характеристик категорії "податки", об'єктом фіскального навантаження, на нашу думку, є створений доході. Оскільки його частини відбуваються через сплату податків, внесків, зборів, інших обов'язкових платежів, то фіскальне навантаження відображає участь держави у розподілі ВВП через централізовано фінансових ресурсів у відповідних державних фондах. Як правило, фіскальне навантаження визначається за фактичними показниками обсягів сформованих фондів. На нашу думку, такими фондами є зняття бюджету та цільові державні фонди, які не входять до складу бюджету. Отже, при визначені фіскального навантаження потрібно враховувати не лише податкові надходження та інші обов'язкові платежі, але і сукупність фінансових ресурсів, які пеерозподіляються через державні фонди.}

Тепер з'ясуємо, як трактується у фінансовій наукі термін "податкове навантаження". Це поняття розглядається в широкому та узагальненому, і часто як тотожне йому виявляються: податковий тягар, податковий тиск, податковий коефіцієнт, загальний рівень оподаткування. Відповідно пропонуються різні підходи до трактування змісту цього поняття та методики його оцінки. В узагальненому вигляді їх можна подати за допомогою рис. 1.
При 1. Економічне навантаження – показник, що характеризує податкову систему країни [17].

Фізичний – ступінь навантаження податкового обов'язку, відносячи до основних вносів, яких характеризує частку нарахованих податків і зборів, що відображено в податкових звітах [21].

Підготовка даних: економічне навантаження - це частка нарахованих податків у загальному обов'язку. У звітному періоді вони відображаються в податкових звітах [23].

Сума податку, сплаченого фізичною особою [22].

Відповідний показник, який характеризує частку нарахованих податків і зборів, що характеризує податкову систему країни [19].
За результатами аналізу поданої вище систематизації підходів дослідників до розкриття сутності та змісту податкового навантаження, висловимо свою думку з цього питання. Навряд чи податкове навантаження варто розглядати як економічну категорію, що характеризує сферу дії податків та ефекти їх впливу. Доведемо це, розглянувши рис. 2.

![Diagram](https://example.com/image.png)

**Рис. 2. Взаємозв’язок дефініцій “податки” та “податкове навантаження”**

**Примітка. Побудовано автором**

Податкове навантаження є похідним від категорії податків, тому ставить його в один ряд з останньою, враховуючи ступінь абстракції тих відносин, які вони відображають, не можна. Крім того, податкове навантаження, яке в реальній кількісно вимірюється показником, саме по собі не характеризує сферу дії податків і тим більше ефекти їх впливу. Ці ефекти ще треба визначити, застосовуючи різноманітні методи аналізу. Тому ми не можемо погодитися із твердженням, що: “податкове навантаження потрібно розглядати лише як якісний показник рівня впливу податкової системи на економіку країни, оскільки будь-які кількісні його виміри не здатні відображати усі причинно-наслідкові зв’язки у процесі їх взаємодії” [20]. На нашу думку, показник податкового навантаження причино-наслідкові зв’язки не відображає. Так само податкове навантаження наявність як якісною характеристикою системи податків, як зазначає С. Каламібет [11]. Як показує досвід зарубіжних країн, вище, ніж в Україні, рівень податкового навантаження показники соціально-економічного розвитку і добробут населення є значно кращими.

Не можна також, погодитися із думкою, що податкове навантаження – це “договір між суспільством і державою, при якій сторони укладають певну домовленість і відповідно виконують свої обов’язки” [29]. Наприклад, ніякого договору немає. Суккупність податкових законів прийнятих державою в односторонньому порядку, які визначають види, ставки податків та інші елементи оподаткування, що формують податкове навантаження. Якщо податкове законодавство вважати “договором”, то платник має виконувати обов’язки в ньому правила. Однак платник може не дотримуватися усіх, установленних законодавством правил і самим фактично проти волі держави знижує платинове навантаження.

Окремо потрібно зупинитися на трактуванні податкового навантаження як “потічення обробку платника податків” [27]. Дослідник акцентує увагу, що розглядаючи можна говорити лише тоді, коли зниження доходу і відповідно споживання ринкових благ не компенсується наданням суспільних благ профілактичних за рахунок сплачених податків [27]. Такий підхід грунтується на обмінних теоріях податків, прихильниками якої є Дж. Бьюкенен, К. Віксель, Е. Ліндольф. Мін погоджуємося з цим поглядом і вважаємо, що такий підхід є дуже важливим, при розумінні сутності податкового навантаження й обґрунтування його оптимального рівня. Якщо платник в обмін на сплачені податки отримає від держави еквівалентні блага та послуги, то податкове навантаження в цьому випадку можна вважати лише як про ціну отриманих благ.

На нашу думку, правильній є підхід до трактування податкового навантаження як результату дії податків, але результату не якісного, а кількісного. Виконуючи, фіскальну та регулюючу функцію, податки сприяють створенню навантаження. Серед запропонованих визначень, які відображають цей підхід, є досить абстрактні дефініції, які, на нашу думку, не відображають сутності податкового навантаження, наприклад, це трактування останнього як результату взаємодії податкової системи та людини [19]. Справді, унаслідок функціонування податкової системи у платників виявляється певна частина доходу, але податкі сплачують не лише фізичні особи, а й юридичні, тому варто говорити про вимір дії податків на платників загалом, а не на окремі категорії платників, при чому підкреслюємо, про вимір кількісний, оскільки якісний вплив податкового навантаження, як зазначалось вище, не відображає.

**Висновки.** Виходячи, з викладеного вище, правильно розкриває сутність податкового навантаження дефініція, в якій вона визначається як міра, ступінь, рівень економічних обмежень.

При такому розумінні сутності податкового навантаження, його трактування як показника не суперечить цьому підходу. Однак у запропонованих дефініціях або абстрактно вказується, що відображає цей показник
(роль податків у житті суспільства, характеристика податкової системи), або наводяться елементи, які треба
співвіднести щоб визначити його величину, при цьому йдеться про показник, що відображає податкове навантаження на економіку в цілому. Але відомо, що податкове навантаження виражається також за категоріями платників, за чинниками виробництва і споживання, за системою оподаткування (загальна, спроцентена), тобто йдеться про структуру податкового навантаження. Тому одним показником вимірюється податкове навантаження неможливо, відтак трактувати його сукупність як показник навряд чи правильно. Податкове навантаження вимірюється системою показників, які будуть визначатися за різною методикою залежно від конкретного елемента структури.

Література: