

Паєнтко Т. В.,

к.е.н., доцент Київського економічного інституту менеджменту, м. Київ

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ РІВНЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ

Стаття присвячена проблемі визначення сутності податкового навантаження та показників, які його характеризують. Автором запропоновані уточнення методики визначення рівня податкового навантаження.

Article is devoted to problems of definition of tax loading and parameters, describing it. The author offers specifications of technique of definition of tax loading level.

Актуальність. Одним з головних завдань сучасної економічної політики держави можна вважати створення інституційного середовища, в межах якого дія ринкового механізму та заходів державного регулювання були б оптимальними. В першу чергу це стосується руху фінансових ресурсів – державне регулювання не повинно викликати диспропорцій у їх акумуляції і переміщенні. Одним з основних економічних інститутів держави, який здійснює значний регулюючий вплив на економіку держави, є податки. Ключовою умовою оптимального руху фінансових ресурсів є нормалізація податкового навантаження на економіку держави в цілому, та на її регіони і економічних суб'єктів зокрема.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам дослідження податків та оподаткування, рівня податкового навантаження на економіку країни присвячено багато праць вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема В. Андрущенко, О. Вилкової, І. Загороднього, Ю. Іванова, Д. Мельника, П. Мельника, О. Найденка, А. Соколовської, Л. Шаблистої та ні. Більшість вітчизняних вчених зауважують, що формування податкової системи України, яке розпочалось на початку 90-х років ХХ століття, не мало належного теоретичного та наукового обґрунтування [1, 16, 17, 19].

Постановка проблеми. Незважаючи на те, що питання рівня податкового навантаження знаходиться в центрі уваги на-

уковців і практиків, на сьогодні вчені і практики ще не дійшли згоди, якою ж має бути податкова система, не виробили єдиних підходів до визначення податкового навантаження, його критеріїв та допустимих норм. Саме тому **метою** дослідження є уточнення методики визначення рівня податкового навантаження на економіку України.

Викладення основного матеріалу. На сьогодні паралельно в науковому і практичному обігу використовуються терміни "податковий тягар", "податкове навантаження", "податковий тиск", іноді навіть вони використовуються як синоніми. Тому, в першу чергу, ми зупинимось на розмежуванні сутності вказаних понять та визначимо їх місце в науковому і практичному застосуванні.

А. Азріліан у Новому економічному і юридичному словнику термін "податковий тягар" визначає як ступінь, рівень економічних обмежень, що накладаються на платників податків, які обумовлені відрахуванням коштів на сплату податків, відволіканням їх від інших можливих напрямків їх використання [15]. Таким чином, податковий тягар – категорія, яка охоплює вплив рівня оподаткування на діяльність всіх економічних суб'єктів. Такої ж думки дотримуються О. Вилкова [4, с. 476 – 478] та Д. Мельник [12, с. 46 – 47].

О. Найденко вважає показник податкового навантаження основним критерієм успішності податкової системи. Він розподіляє існуючі визначення податкового тягара на три групи:

1) під податковим тягарем на рівні господарюючого суб'єкта розуміється відносний показник, що характеризує частку нарахованих податків у доходах, обчислених з урахуванням вимог податкового законодавства з формуванням різних елементів податку;

2) під податковим навантаженням (тягарем) на рівні держави розуміється співвідношення суми податкових платежів та сукупного національного продукту;

3) під податковим тягарем розуміють узагальнену характеристику дії податків, що вказує на частку вилучень у сукупному доході держави, а також у доходах окремих категорій платників. Тобто, податкове навантаження характеризує частку нарахованих податків і зборів, які має сплатити платник податків для поповнення доходної частини бюджетів різних рівнів [14, с. 150]. Таким чином, О. Найденко практично ототожнює сутність податкового навантаження і податкового тягара.

М. Кучерявенко оперує терміном "податковий тиск" і розмежовує його таким чином:

1 рівень – тиск безпосередньо податкових важелів;
 2 рівень – тиск всієї групи податків, зборів і платежів;
 3 рівень – використання механізму пільг платниками податків.

При цьому податковий тиск перерозподіляється від одних платників податків до інших [9]. На нашу думку, з практичної точки зору цінними для дослідження є тиск всієї групи податків, зборів і платежів та використанні механізму податкових пільг платниками податків.

Б. Бурлуцький, досліджуючи податковий тягар, пропонує визначати чотири податкові коефіцієнти при його оцінці:

$$K_n = \frac{\Pi}{ВВП} \times 100\% \quad , (1)$$

Π – податки;

ВВП – валовий внутрішній продукт;

$$K_{n2} = \frac{\Pi + Z_c}{ВВП} \times 100\% \quad , (2)$$

Z_c – збори у соціальні фонди.

$$K_{n3} = \frac{\Pi + Z_c + B_n}{ВВП} \times 100\% \quad , (3)$$

B_n – витрати платників податків.

$$K_{n4} = \frac{\Pi + \Pi_o + Z_c + B_n}{ВВП} \times 100\% \quad , (4)$$

Π_o – податковий борг.

Тобто, K_{n4} – це теоретичний податковий тягар, бо враховує податковий борг на кінець року [3, с. 37 – 38].

Таким чином, податковий тягар Б. Бурлуцький визначає як питому вагу податків у ВВП. Такий підхід є адекватним для оцінки податкового тягара для економіки в цілому, проте він не дає реального уявлення про те, який тиск чинить податкова система на окремих економічних суб'єктів – юридичних і фізичних осіб, які наслідки це спричиняє для економіки.

У російській практиці оподаткування також відсутній єдиний підхід до визначення податкового тягара і податкового навантаження. Так, згідно з Методикою департаменту податкової політики Міністерства фінансів Російської Федерації, податкове навантаження розраховується як питома вага податків у

загальній виручці [6]. На нашу думку, така методика оцінки є не зовсім точною. Дискусійним є питання щодо того, які податки мають стояти в чисельнику, яким чином врахувати створену додану вартість підприємством, знову-таки ця методика не дає можливості оцінити вплив податків на економічну активність населення і підприємств.

Методика М. Крейніної ґрунтується на розрахунку співвідношення суми податку та джерела його сплати (5):

$$ПН = \frac{(B - СВ - П_{\phi})}{B - СВ} \cdot 100\% \quad , (5)$$

де В – загальна сума виручки від реалізації;

СВ – витрати на виробництво продукції, за вирахуванням непрямих податків;

Пф – фактичний прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства після сплати всіх податків [4, 6].

Розрахований показник податкового навантаження показує, у скільки разів сумарна величина податків, яку сплачує платник, відрізняється від прибутку, який залишається в його розпорядженні. Недоліком методики можна вважати ігнорування впливу непрямих податків на економічних суб'єктів.

Більшість методик російських вчених – О. Кирової, Т. Островенко, М. Литвіна, А. Кадушина, Н. Михайлової – зводиться до визначення питомої ваги податків у виручці, у базі оподаткування або джерелі сплати податку [6, 7, 8, 11]. Аналогічних підходів дотримуються А. Загородній, П. Мельник, А. Соколовська [5, 13, 17]. Недоліком такого підходу, на нашу думку, є те, що вони не дають змогу дослідити реакцію платників податків на зміни податкового навантаження.

Найбільш поширеним підходом у вітчизняній і зарубіжній практиці до визначення податкового навантаження є визначення процентного відношення усіх сплачених податків до виручки від реалізації [10]:

$$ПН_{\text{вр}} = \frac{П}{ВР} \quad , (6)$$

де П – сума всіх нарахованих податків;

ВР – виручка від реалізації продукції (робіт, послуг).

Таким чином, більшість методик визначення податкового навантаження стосуються або економіки в цілому, або підприємств. На нашу думку, необхідно також розраховувати податкове навантаження, яке припадає на фізичних осіб. С. Сороко, В. Білостоцька, В. Островецький аргументують необхідність

розмежування податкового навантаження фізичних і юридичних осіб тим, що у перших воно припадає на величину заробітної плати, а у других – на величину сукупного фінансового результату.

Узагальнюючи результати огляду підходів до визначення податкового навантаження, можна зробити висновок, що податкове навантаження є загальним показником, який характеризує частку податків у створеному продукті або доходах. Для точного аналізу податкове навантаження необхідно розраховувати на економіку в цілому, юридичних осіб і фізичних осіб (рис. 1).

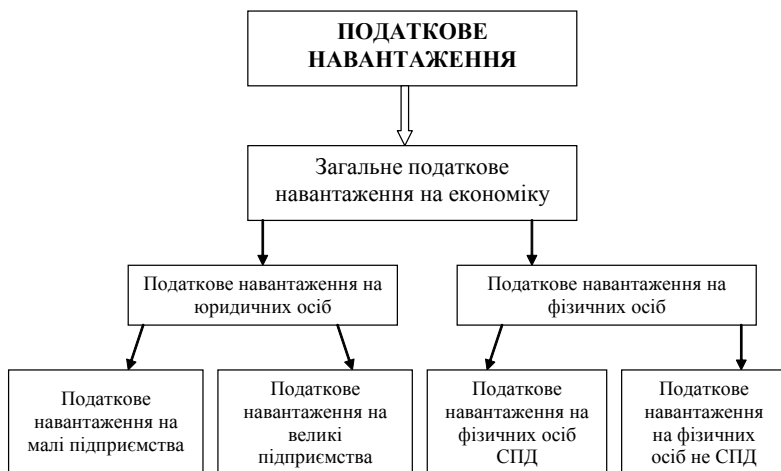


Рис. 1. Податкове навантаження на економіку країни

На нашу думку, терміни "податковий тягар", "податковий тиск" є вужчими, ніж податкове навантаження, вони конкретизують його силу впливу на поведінку економічних суб'єктів – юридичних і фізичних осіб. Таким чином, ми вважаємо, що податкове навантаження на економіку та економічних суб'єктів характеризується питомою вагою податків у створеному продукті та джерелі сплати податку. Пропонуємо для визначення рівня податкового навантаження розраховувати такі податкові коефіцієнти:

1. Коефіцієнт загального податкового навантаження на економіку країни (регіону):

$$K_{n1} = \frac{\Pi}{ВВП} \quad , (7)$$

де Π – сума сплачених податків, включаючи збори на обов'язкове соціальне і пенсійне страхування;

ВВП – валовий внутрішній продукт того ж періоду.

2. Коефіцієнт податкового навантаження:

$$K_{n2} = \frac{\Pi_2}{ДВ} \quad , (8)$$

де Π_2 – сума сплачених податків, без врахування зборів на обов'язкове пенсійне і соціальне страхування;

ДВ – сума створеної доданої вартості.

3. Коефіцієнт податкового навантаження на підприємства, які не є платниками єдиного податку:

$$K_{n3} = \frac{\Pi}{В} \quad , (9)$$

де Π – сума сплачених податків, включаючи збори на загальнообов'язкове пенсійне і соціальне страхування;

В – виручка від реалізації продукції.

4. Коефіцієнт податкового навантаження на малі підприємства, які є платниками єдиного податку:

$$K_{n4} = \frac{\Pi_2}{В} \times 100\% \quad , (10)$$

де Π_2 – сума сплачених податків, без врахування зборів на обов'язкове соціальне та пенсійне страхування.

5. Коефіцієнт податкового навантаження на фізичних осіб, які є суб'єктами підприємницької діяльності:

$$K_{n5} = \frac{\Pi}{Д} \times 100\% \quad , (11)$$

де Д – дохід суб'єкта підприємницької діяльності.

6. Коефіцієнт податкового навантаження на фізичну особу, яка не є суб'єктом підприємницької діяльності:

$$K_{n6} = \frac{\Pi + З_c + СП : 6}{Д} \times 100\% \quad , (12)$$

де Π – сума сплачених податків фізичною особою;

$З_c$ – сума пенсійного та соціальних зборів, сплачених фізичною особою;

СП – сума витрат, яка спрямовується на споживання;

Д – загальний дохід платника податку фізичної особи.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Запропонована методика визначення податкового навантаження дає

уявлення про розмір податкового навантаження на економіку в цілому та окремих економічних суб'єктів. Однак вона не дає уявлення про величину податкового тягаря, тому перспективою подальших досліджень визначено дослідження сутності податкового тягаря та показників, які його характеризують.

Література

1. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу у ХХ столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів. – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.
2. Білостоцька В.О., Островецький В.І. Податкове навантаження в Україні// Фінанси України. – 2002. – № 12. – С. 78 – 79.
3. Бурлуцький Б.В. Вплив використання податкового потенціалу на податкові доходи України// Вісник ДонДует. Економічні науки. – 2006. – №4/2 (32). – С.34 – 45.
4. Вылкова Е. Налоговое планирование/ Е. Вылкова, М. Романовский. – СПб.: Питер, 2004. – 634 с.
5. Загородній А.Г. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: монографія/ А.Г. Загородній, А.В. Єлисеєв. – Львів: центр бізнес-сервісу, 2003. – 152 с.
6. Злобина Л.А. Практика оптимизации налоговой загрузки экономического субъекта/ Л.А. Злобина, М.М. Стажкова. – М.: Академич. Проект, 2003. – 112 с.
7. Кадушин А. Насколько сильно налоговое бремя/ А. кадушин, Н. Михайлова// www.cfin.ru.
8. Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйственные объекты// Финансы. – 1998. – №9. – С. 30.
9. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2004. – 488 с.
10. Лист ДПАУ від 27.01.1998 р. № 115/3/15 – 0111 "Про стан надходжень до бюджету дивідендів на частку державного майна в акціонерних товариствах"// www.sta.gov.ua
11. Литвин М.И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятия// Финансы. – 1998. – №5. – С. 29.
12. Мельник Д.Ю. Налоговый менеджмент. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 352 с.
13. Мельник П.В. Податковий тягар та методика його визначення й аналізу// www.vuzlib.net.
14. Найденко О.Є. Економічний зміст податкового навантаження та фактори, що зумовлюють його рівень. В кн. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування/ Монографія/ За заг. ред. проф. Ю.Б. Іванова. – Х.: ВД "ІНЖЕК". – С. 149 – 165.
15. Новый экономический и юридический словарь/ Сост. А.Н. Азрилиян. – М.: Ин-т новой экономики, 2003. – 1088 с.
16. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: Монографія/ За заг. ред. проф. Ю.Б. Іванова. – Х.: ВД "ІНЖЕК", 2007. – 448 с.

17. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. – К.: Знання-Пресс, 2004. – 454 с.

18. Сороко С.І., Білостоцька В.О., Островецький В.І. Алгоритм оцінки податкового навантаження на суб'єкти господарювання// Наук. пр. Науково-дослідного ін-ту при Міністерстві фінансів України. – К., 2002. – № 2 (17). – С. 79 – 87.

19. Шаблиста Л.М. Адаптація податкової системи України до європейських стандартів// В кн. Актуальні аспекти механізму модернізації економіки. – К.: Інститут економіки НАНУ, 2003. – С. 41 – 60.