

М. И. Зверяков,

доктор экономических наук,

М. А. Слатвинская.

кандидат экономических наук,

Одесский национальный экономический университет, г. Одесса

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ И НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ

Исследованы теоретические аспекты определения налоговой нагрузки и налогового бремени. Показано, что анализируемые показатели не являются тождественными и несут разную степень нагрузки на экономику и субъектов хозяйствования. Установлено, что для наиболее полного определения налогового бремени необходимо учитывать следующие факторы: необходимость учета ведения особого учета налогоплательщиками, время на заключение и представление ими налоговой отчетности, количество проверок налоговыми органами, проведение предварительных проверочных мероприятий, качество налогового законодательства, качество налогового обслуживания плательщиков и другие.

It is investigated theoretical aspects of definition of «tax loading» and «tax burden». It is finished that analyzed indicators aren't identical and bear different degree of load of economy and subjects of managing. It is established that for the most complete definition of tax burden it is necessary to consider the following factors: need of the account maintaining the special account by taxpayers, time for the conclusion and submission of the tax reporting by them, number of checks by tax authorities, carrying out preliminary test actions, quality of the tax legislation, quality of tax service of payers and others.

Ключевые слова: *налоговая нагрузка, налоговое бремя, субъекты хозяйствования, налоговая система.*

На современном этапе идеологией налоговой политики Украины становится повышение роли налогов в соединении с регулированием функционирования и развития субъектов хозяйствования. Основным требованием к налоговой системе является ее оптимальный характер, способность не только обеспечивать финансовыми ресурсами потребности государства, но и не снижать стимулы субъектов хозяйствования к поиску путей повышения эффективности и прибыльности их деятельности.

Показатель налоговой нагрузки является весомым измерителем качества и эффективности системы налогообложения в стране.

Достаточно часто при определении уровня изъятий в стране отождествляют два понятия - «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя». Рассматривая опыт зарубежных стран, следует отметить, что не всегда речь идет о «налоговой нагрузке», иногда для измерения влияния налогов на развитие экономики, субъектов хозяйствования применяют показатель «налогового бремени». Учитывая шаги государства в направлении повышения благосостояния населения, создание благоприятной инновационной среды, инвестиционного и налогового климата, для улучшения которых необходимо уменьшение налоговой нагрузки и налогового бремени как в стране в целом, так и по отдельным отраслям экономики, возникает необходимость применения такого показателя, который демонстрировал бы инвестиционную привлекательность страны и ее налоговой системы. Наличие такой необходимости инициировало ряд фундаментальных исследований в сфере налогообложения и разнообразие терминологии.

Целью статьи является исследование теоретических аспектов и разграничение понятий «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя».

Вопросами определения сущности налоговой нагрузки и налогового бремени занимались еще в начале прошлого века. Среди экономистов-современников, которые изучали различные подходы к определению этих понятий, оценивали налоговую нагрузку и налоговое бремя в Украине, причины и последствия неравномерного их распределения между субъектами хозяйствования и отраслями, следует назвать таких ученых, как А. Амоша, С. Барулин, П. Бечко, В. Вишневский, Я. Дропа, В. Корнус, В. Квасов, А. Пономарев, А. Соколовская, Ю. Иванов и другие. Несмотря на наличие ряда научных работ в этой сфере, до сих пор остается дискуссионным и требует дальнейшего исследования понятийный

аппарат, так как его неоднозначное толкование приводит к бессистемности понятий. Происходит неправомерное отождествление терминов и, как следствие, искажение содержания. Следовательно, необходима систематизация понятийного аппарата, которая должна привести к логическому построению в исследованиях и выявлению причинно-следственных связей, в том числе для дальнейшей корректировки и разработки законодательно-нормативных документов.

В первую очередь, следует сосредоточить внимание на таком дискуссионном вопросе, как отождествление понятий «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя», что довольно часто встречается в экономической литературе [1].

Ученые используют различные подходы к трактовке понятия «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя». Одни акцентируют внимание на количественной характеристике, где налоговое бремя (tax burden) рассматривается как сумма налога, уплаченного физическим лицом или организацией. Такая сумма может не совпадать с фактически уплаченным налогом, так как существуют возможности переложения налога или пропорционального распределения налогового бремени [2].

В современном экономическом словаре под налоговым бременем понимается мера, степень, уровень экономических ограничений, создаваемых отчислением средств на уплату налогов, отвлечением их от других возможных направлений использования. Базируется налоговое бремя на двух принципах: взаимосвязь налога с получаемыми благами (сложность в том, что некоторые государственные расходы невозможно переложить) и принцип платежеспособности (чем выше доход плательщика, тем больше у него способность платить, и налог должен быть больше) [2].

В. Корнус и В. Квасов раскрывают экономическое содержание налоговой нагрузки, указывая на то, что это часть предпринимательского дохода,

которая изымается государством у субъекта предпринимательства через систему налогов и сборов в бюджеты разного уровня, или, другими словами, степень влияния системы налогообложения на результаты деятельности субъектов хозяйствования [4].

В других источниках предоставляется качественная характеристика понятия «налоговая нагрузка» и раскрывается его сущность, а именно как «обобщенная характеристика деятельности налоговой системы государства, которая показывает, как налоги влияют на финансовое состояние налогоплательщиков или на народное хозяйство в целом» [5. с. 5].

Исследователь И. Селиверстова, рассматривая налоговую нагрузку на субъекты хозяйствования, считает необходимым выделять четыре уровня, через которые реализуется налоговая нагрузка: первый - налоговое давление непосредственно налоговых рычагов; второй - налоговое давление всей совокупности налогов, сборов и платежей; третий - использование механизма льгот плательщиками, предоставления льготных кредитов, дотаций [6]. При этом налоговое давление перекладывается с одних налогоплательщиков на других. Четвертый уровень - использование налоговой техники, при которой усиливается налоговое давление на налогоплательщика. С таким подходом следует согласиться, так как действительно в процессе деятельности субъекты хозяйствования испытывают на себе влияние каждого из перечисленных уровней. Более того, сила их влияния будет отличаться в зависимости от системы налогообложения, которую выбрал субъект хозяйствования: традиционная система или специальные налоговые режимы, которые в свою очередь также предусматривают альтернативность выбора и возможности дня снижения налоговой нагрузки.

Под налоговой нагрузкой на макроэкономическом уровне понимается отношение общей суммы налогов и сборов к валовому внутреннему продукту [7].

Критерий «налоговое бремя» является важным измерителем качества налоговой системы. Согласно ему определяется размер налогового поля и налоговой массы в стране. В отличие от него, налоговая нагрузка является комплексным понятием, которое принимает различные формы в зависимости от того, какая задача решается при его использовании.

Некоторые ученые считают, что налоговая нагрузка и налоговое бремя - это взаимозаменяемые категории, так как каждая из них имеет негативный подтекст. Профессор Соколовская А. утверждает, что «безосновательным является оказание предпочтения одному из этих терминов и избежание второго, так как они являются синонимами». Наряду с этим дается следующее определение термина «налоговая нагрузка» - это эффекты влияния налогов на экономику в целом и на отдельных плательщиков, связанные с экономическими ограничениями, которые возникают в результате уплаты налогов и отвлечением средств от других важных направлений их использования [5]. В некоторой степени с данным определением можно согласиться, так как действительно при налогообложении деятельности происходит отвлечение финансовых ресурсов субъектов хозяйствования и населения. В то же время в определении не учитывается степень налоговой нагрузки на экономику и субъектов хозяйствования.

Такие ученые как П. Бечко и Н. Лиса также отождествляют исследуемые категории и рассматривают налоговое бремя (нагрузку) с нескольких точек зрения. С одной стороны, налоговое бремя - это форма монопольной цены на совокупные общественные блага, в которой выражается степень стоимости государственных услуг относительно

источников уплаты налогов, с другой - расчетный показатель количественного измерения ценовых параметров оценки услуг государства в соответствии с принятой методикой [8, с. 48-50].

Считается, что государство выступает единственным носителем общественных благ и предъявителем спроса на налоги, поэтому заинтересовано в росте объемов и темпов налоговых поступлений и максимальном уровне налогов. Что же касается субъектов хозяйствования и населения, то они выступают в качестве вынужденных потребителей государственных услуг и заинтересованы в получении крупных и качественных общественных благ при одновременной уплате минимальных налогов.

Следовательно, подтверждается аксиома, которая была выведена еще триста лет назад, а именно - нельзя изъять из хозяйственного оборота более того, что не нарушило бы пропорции воспроизводства. На современном этапе развития экономики и налоговой системы сохраняется необходимость поиска оптимального налогообложения для предотвращения непоправимых потерь потенциальных налоговых доходов для государства и недопотребления потенциальных общественных благ населением. Ведь чем эффективнее функционирует налоговая система, тем выше темпы роста производства, и наоборот, чем ниже темпы роста производства, тем ниже поступления в бюджет от налоговых доходов. Еще Адам Смит указал на то, что от снижения налогового бремени государство выиграет больше, чем от непосильного налогового гнета: на освобожденные средства может быть получен дополнительный доход, с которого в бюджет поступит налог [9].

Рассмотрев и проанализировав разнообразие взглядов относительно определения понятий, которые стали объектом нашего исследования, считаем, что наиболее полно определение налоговой нагрузки раскрыто Соколовской А. Вместе с тем, мы не согласны, что налоговая нагрузка и

налоговое бремя - это синонимы и взаимозаменяемые категории. В толковом словаре украинского языка понятие «нагрузка» и «бремя» трактуются по-разному: нагрузка - наполнение или то, чем кто-то или что-то нагружается; бремя - большой вес, тяжелая ноша, обременительные обязанности [10, с. 255,488]. Считаем, что речь пойдет о применении термина «налоговая нагрузка», если уровень налогового изъятия в бюджет не будет превышать 30 процентов суммы доходов (как утверждал в свое время А. Лаффер). В случае, если предельная ставка будет превышена, корректным станет применение термина «налоговое бремя», то есть термина, который будет отображать стимулирование к поиску альтернативных вариантов функционирования и налогообложения субъектов хозяйствования с их уходом в «тень». В то же время при таком превышении будет отмечаться сокращение сбережений населения, снижение заинтересованности инвесторов вкладывать средства в те или иные отрасли экономики, и как следствие, сокращение налоговых поступлений.

Еще одним, не менее значимым и дискуссионным вопросом является механизм определения налоговой нагрузки. При определении макроэкономического показателя налоговой нагрузки общегосударственного уровня проблем практически не существует (в расчете используется отношение совокупности поступающих во все уровни бюджетной системы налогов и сборов к ВВП) [11].

На уровне территорий методика расчета налоговой нагрузки аналогична (применяется в расчетах вся совокупность налогов, поступающих в региональный бюджет, и сборов, и относится к расходам предприятия). Однако этот показатель в данном случае не отражает реальный размер налоговой нагрузки территории в связи с наличием межрегиональных различий в структуре расходов предприятия, отраслевой принадлежности региона, особенностей региональной

налоговой политики и других факторов. Но уже существуют методики, которые предлагают использовать «отраслевые» коэффициенты сбора налогов на территории и другие, при использовании которых рассчитывается более реальный показатель налоговой нагрузки территориального уровня.

Самой дискуссионной является проблема определения налоговой нагрузки на микроуровне - уровне хозяйствующего субъекта. Учитывая изменения налоговой политики (после принятия Налогового кодекса), возникает необходимость учета в числе уплаченных налогов сумм единого социального взноса (несмотря на то, что данный взнос не является налоговым платежом). Кроме того, недостатком при расчете налоговой нагрузки является и то, что наряду с количеством налоговых платежей не учитываются следующие факторы: затраты, связанные со взиманием налогов, расходы на формирование налогового законодательства, содержание налоговой службы, ведение особого учета налогоплательщиками, время на заключение и представление ими налоговой отчетности, количество проверок налоговыми органами (которые значительно ограничивают операционную деятельность), проведение предварительных проверочных мероприятий, качество налогового законодательства, качество налогового обслуживания плательщиков. Использование таких показателей является необходимым, так как характеризует нагрузку на налогоплательщика не только по размеру платежей, но и по механизму их уплаты. Таким образом, тяжесть налогового бремени для каждого хозяйствующего субъекта носит индивидуальный характер и требует учета не только экономических, но иногда и технических факторов.

Таким образом, на основании вышеизложенного можно сделать вывод, что проблема определения налоговой нагрузки и налогового бремени, а также характера их влияния на экономику и благосостояние

плательщиков становится одним из приоритетных направлений налоговой политики Украины на этапе совершенствования системы налогообложения для роста ее конкурентоспособности и инвестиционной привлекательности. Разработка комплексных теоретических исследований налоговой нагрузки - важный шаг к практическому определению эффективности функционирования налогов, последствий их действия, что будет способствовать дальнейшему выбору путей совершенствования украинской налоговой системы.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

- 1.Иванов Ю. Б. Современное налогообложения: мотивационный аспект: монография / Ю. Б. Иванов, А. Л. Еськов.-М.: ИД «ИНЖЕК», 2007.-328 с.
- 2.Финансы. Толковый словарь [Электронный ресурс]. - Режим доступа : [http:// www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/Fin_Dict/T.php](http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/Fin_Dict/T.php).
3. Райзберг Б. Современный экономический словарь [Электронныйресурс] /Б. Райзберг, Л. Лозовский, Е. Стародубцева. - Режим доступа : <http://www.vocable.ru/dictionary/88/word/ nalogovoe-bremja>).
- 4.Корнус В. Оценка налоговой нагрузки на уровне предприятия / Корнус В., Квасов В., Пономарев А. // Экономист. -2007. -№ 10. - С. 47-49.
5. Соколовская А. Теоретические основы определения налоговой нагрузки и уровня налогообложения экономики / А. Соколовская // Экономика Украины. - 2006. -№ 7. - С. 4-12.
- 6.Селиверстова И. А. Налоговая нагрузка на субъектов хозяйствования в Украине [Электронный ресурс] / И. А. Селиверстова, Т. В. Скупова. - Режим доступа: [http:// www.nbu.gov.ua/e-journals/pspe/2009_1/Skupova_109.htm](http://www.nbu.gov.ua/e-journals/pspe/2009_1/Skupova_109.htm) с. 158.
- 7.Амоша А. К вопросу об оценке уровня налогов в Украине / А. Амоша, В. Вишнеvский // Экономика Украины.-2002. —№ 8.-С. 11-19.

8. Бечко П. Налоговый менеджмент: уч. пос. / П. Бечко, Н. Лиса. - Киев : Центр учебной литературы, 2009.-288 с.
9. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит // Антология экономической классики: в 2 т. -М.: МП«ЭКОНОВ». - 1991.-Т. 1.-С. 79-382.
10. Дропа Я. Налоговая нагрузка и его влияние на экономику Украины / [Электронный ресурс] / Я. Дропа, И. Чабан // Формирование рыночной экономики в Украине. - 2009. - Вип. 19.-С. 213-218. - Режим доступа : http://www.nbuv.gov.ua/Portal/Soc_Gum/freu/2009_19/32.pdf.
11. Ивченко А. Толковый словарь украинского языка / Анатолий Ивченко. - Харьков : ФОЛІО, 2006. -540 с.