

ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ ЯК ІНДИКАТОР РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ПОДАТКОВИХ РЕФОРМ В УКРАЇНІ

Богатирьова Є. М.

Одеський національний економічний університет

У статті підкреслено, що за роки незалежності неодноразово здійснювалось реформування податкової системи України, однак належна оцінка результативності проведених податкових реформ не надавалась. Метою статті є визначення індикатора результативності податкових реформ через податкове навантаження на платників податків, розрахунок його рівня в Україні та діагностування через цей показник впливу податкових реформ на економічний розвиток в країні. У статті досліджено різні наукові підходи щодо сутності податкового навантаження. Розглянуто податкове навантаження з якісної та кількісної сторони. Розраховано податкове навантаження за всі роки незалежності України. Проведено аналіз взаємозв'язку податкового навантаження з показником валового внутрішнього продукту в країні. В залежності від зміни стратегії податкової політики держави виділено чотири етапи податкової реформи в Україні. Використано показник податкового навантаження як індикатор результативності податкових реформ, тобто досліджено через податкове навантаження вплив податкових реформ на економічне становище в країні на всіх етапах її проведення.

Ключові слова: Податки, податкове навантаження, ефективність податкової системи, результативність податкової реформи.

The article stresses that since independence has repeatedly carried out reform of the tax system in Ukraine, but proper impact assessment of tax reform was not carried out. Aim is to determine the impact of tax reforms indicator through the tax burden on taxpayers, the calculation of its level in Ukraine and diagnosis through this figure

the influence of tax reform on economic development in the country. The article explores the various scientific approaches to the nature of the tax burden. Considered the tax burden from the qualitative and quantitative aspects. Calculated tax burden for all the years of Ukrainian independence. The analysis of the relationship of the tax burden from gross domestic product in the country. Depending on changes in state tax policy strategy identifies four stage of the tax reform in Ukraine. Used the tax burden as an indicator of the impact of tax reforms that have investigated the effect of the tax burden through tax reforms on the economic situation in the country at all stages of its implementation.

Keywords: taxes, the tax burden, the efficiency of the tax system, the effectiveness of tax reform.

Актуальність проблеми. Як показує досвід розвинутих країн світу, податкова система може бути використана як дієвий інструмент державного соціально-економічного регулювання. За роки незалежності в Україні неодноразово проводились податкові реформи з метою сприяння розвитку економіки країни. Однак, до сьогодні існуюча податкова система України не стала інструментом підвищення конкурентоспроможності держави та характеризується фіскальною спрямованістю.

Недоліками податкової системи України є значна кількість податків, необґрунтоване надання податкових пільг, безсистемні та часті зміни податкового законодавства, нерівномірний розподіл податкового тягаря між платниками податків та інше. Однією з причин неефективної податкової системи України є відсутність належного оцінювання результативності проведених змін в податковому законодавстві. Тому, на нашу думку, доцільним є розробка методичних засад оцінювання результативності податкових реформ через показник економічної ефективності податкової системи – податкове навантаження.

Аналіз останніх наукових досліджень. Питанням визначення сутності податкового навантаження та методиці його розрахунку приділено уваги

багатьох теоретиків та економістів, серед яких можна назвати роботи В. Білостоцької, А. Крисоватого, Ю. Кушнірчука, І. Майбурова, А. Соколовської та інших. Разом з тим, залишається мало досліджуваним податкове навантаження як показник економічної ефективності податкової системи України, що є важливим індикатором результативності податкових реформ.

Метою роботи є проведення аналізу точок зору щодо сутності податкового навантаження, дослідження та систематизація методик розрахунку податкового навантаження на макrorівні, визначення рівня податкового навантаження в Україні та діагностування впливу податкових реформ на реальний сектор економіки через показник податкового навантаження.

Викладення основного матеріалу дослідження. При визначенні результативності податкової реформи необхідно виходити з оцінки ефективності податкової системи до та після її проведення. Як складову ефективності податкової системи можна виділити її економічну ефективність, під якою розуміється дієвість податкової системи та її здатність отримувати запланований економічний ефект. Перший та найвагоміший показник, що дає узагальнену оцінку економічної ефективності є рівень податкового навантаження в країні. А порівнюючи цей показник з макроекономічними показниками можна провести більш глибоку оцінку результативності від запроваджених змін.

Важливим є визначитися з сутністю податкового навантаження та методикою його розрахунку. Так, податкове навантаження розглядають як на рівні держави так і на рівні окремих підприємств [1, с. 88], [2, с. 88], [3, с. 86], [4, с. 75]. Нами було проведено аналіз визначень податкового навантаження саме на макrorівні, тобто на рівні держави.

При визначенні сутності податкового навантаження виділяють дві сторони: якісну [5 с. 4-5] та кількісну [5, с. 4-5], [6, с. 78], [7, с. 116].

При визначенні якісної сторони податкового навантаження можна виділити декілька точок зору з приводу цього:

1) Податкове навантаження розглядається як показник, що вказує на ефект від впливу податків або ефективність рівня втручання держави на економіку країни та окремих платників. А саме:

а) Податкове навантаження це «ефект впливу податків на економіку загалом та окремих її платників, пов'язаний із економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямків їх використання» [5, с. 5], [8, с.334]. Схоже визначення дає і І. Берч [7, с.116], але у більш скороченій формі.

б) Визначають податкове навантаження як «показник ефективності рівня втручання держави через податки в діяльність платників» [9, с. 85]. Таке трактування теж за змістом дуже схоже з трактовкою першою, але визначення більш скорочене. Ю. М. Кушнірчук теж розглядає податкове навантаження як показник ефективності бюджетно-податкової політики [10, с.161]. Ми згодні з його визначенням в тій частині, що розглядає податкове навантаження як «показник, що характеризує сукупний вплив на економіку країни загалом чи на окремих суб'єктів господарювання».

На нашу думку, такі визначення не є достатньо точними, оскільки розглядаючи податкове навантаження як показник ефективності податкової політики, необхідно враховувати, що мова йде саме про фіскальну ефективність. А якщо ж мова йде і про економічну та соціальну ефективність податкової політики та проведених податкових реформ, то цей показник обов'язково слід досліджувати поряд з іншими показниками ефективності та оцінювати враховуючи зміни основних макроекономічних показників.

2) Податкове навантаження розглядається як «форма монопольної ціни сукупних суспільних благ, в якій виражається міра вартості (цінності) державних послуг по відношенню до джерел сплати податків» [11, с. 110]. На нашу думку це визначення досить цікаве та відображає саме внутрішню сутність поняття. Адже сплачуючи податки до держави платники отримують через механізм державних витрат суспільні блага. Податкове навантаження визначає, скільки коштують ці суспільні блага для платників податків.

Якісна характеристика податкового навантаження проявляється в його визначенні як показнику, що вказує на ефект від впливу податків та прирівняних до них платежів на соціально-економічне становище в країні, тобто визначає рівень ефективності втручання держави через податкову систему.

Кількісна сторона податкового навантаження проявляється в тому, що завдяки ньому можна визначити рівень розподілу та перерозподілу ВВП в країні через податкові важелі.

Податкове навантаження може розраховуватися різними методами, а саме: через визначення податкових коефіцієнтів, номінальних податкових ставок та з використанням середніх ефективних податкових ставок [12, с. 335].

У статті приділено увагу саме методу визначення податкового навантаження через розрахунок податкових коефіцієнтів. Так, при визначенні податкового навантаження за методом податкових коефіцієнтів використовуються такі варіанти його розрахунку:

1) враховується частина ВВП, що перерозподіляється лише через податкові надходження Зведеного бюджету [13, с. 214], [14, с. 26], [15, с. 14-15]. На нашу думку, такий розрахунок значно занижує реальний рівень податкового тиску на платників.

2) враховується частина ВВП, що перерозподіляється не лише через податкові надходження Зведеного бюджету, а й за рахунок внесків до позабюджетних фондів [9, с. 87], [16, с. 53], [17, с. 12], [18, с. 59], [19, с. 287], [20, с. 461]. Така методика розрахунку податкового навантаження є більш вдалою та вже відображає реальний податковий тягар, що несуть платники податків та зборів. Однак, варто відмітити, що деякі науковці при розрахунку податкового навантаження враховують суму внесків до позабюджетних цільових фондів, які різняться за методами їх розрахунку. Так, наприклад Н. Троц при розрахунку податкового навантаження враховує всю суму надходжень до позабюджетних фондів [12, с. 336], а не суму внесків від юридичних та фізичних осіб, що на нашу думку не є вірним. А Цимбалюк І. та

Н. Вишневська враховують лише власні доходи пенсійного фонду, а не враховують внески до інших позабюджетних цільових фондів [21, с. 184].

В. Опарін також при розрахунку податкового навантаження не враховує всі внески до позабюджетних цільових фондів, що надходять від платників [22, с. 64].

3) враховується не лише податкові надходження та внески до цільових фондів, а й інші складові (трансакційні витрати, витрати на утримання податкових органів, суми недоїмки, передплати та інші).

Так, О. Амоша пропонує враховувати при розрахунку податкового навантаження крім сум надходження податків та внесків в позабюджетні фонди також витрати, пов'язані з їх сплатою (трансакційні витрати), витрати на утримання податкових органів, витрати на ведення податкового обліку та документації, опрацювання запитів контрольних органів, укладання і передання звітності [15, с. 14]. О. Фрадинський пропонує також враховувати й суми недоїмки, передплати, заборгованості держави із відшкодування податків і зборів [23, с. 80]. На нашу думку, враховуючи все ці складові розрахунок податкового навантаження буде більш точним, однак значним недоліком цієї методики є складність її розрахунків.

На нашу думку, при розрахунку податкового навантаження слід враховувати не лише податкові надходження, а й внески до державних позабюджетних фондів, які також носять податковий характер.

Тобто, податкове навантаження на рівні держави слід розраховувати за такою формулою:

$$ПН = \frac{ФПН+ВПФ}{ВВП} * 100 \%, \quad (1)$$

де ПН – податкове навантаження; ФПН – фактичні податкові надходження; ВПФ – внески до позабюджетних фондів; ВВП – валовий внутрішній продукт.

Таким чином, враховуючи все вищевказане можна систематизувати різні визначення поняття податкового навантаження на макрорівні (рис. 1).



Рис. 1. Систематизація визначень поняття податкового навантаження та методик його розрахунку на макрорівні.

Сучасною методологією визначення податкового навантаження є методика, що розроблена Світовим банком разом з міжнародною фінансовою компанією Price Waterhouse Coopers. За цією методологією одним з показників, що включається при визначенні рейтингу легкості ведення бізнесу в країні є показник умов сплати податків.

Станом на 2014 рік Україна посідає 112 місце по легкості ведення бізнесу, в той час як за показником складності сплати податків країна лише на 164 місці. Тобто саме низький рейтинг по сплаті податків суттєво погіршує загальний рейтинг України за визначенням легкості ведення бізнесу [24].

За цією методологією показниками умов сплати податків є:

1. Кількість податкових платежів (по стану на 2014 рік цей показник для України склав 28 платежів за рік).
2. Час, необхідний для розрахунку та сплати податків (390 годин на рік).
3. Податок на прибуток (11,2 % від прибутку).
4. Податок та виплати з заробітної плати, що здійснюються з прибутку (43,1% від прибутку).
5. Інші податки, що сплачуються з прибутку підприємств (0,7% від прибутку).
6. Загальна ставка оподаткування (54,9% від прибутку) [24].

Найбільший інтерес представляє останній показник через особливості його розрахунку. Так, при визначенні загальної ставки оподаткування враховується лише ті податки, що сплачують середні промислові підприємства зі свого прибутку. Тут враховуються і соціальні внески, що сплачуються ними з прибутку, навіть якщо вони поступають не в бюджет держави, а у недержавні соціальні фонди, в той час як податок на додану вартість та прибутковий податок з громадян не враховуються при розрахунку цього показника, оскільки вони не збільшують податкове навантаження на підприємство.

На відміну від звичайної ставки податку, що застосовується як коефіцієнт до бази оподаткування, загальна ставка податку за цією методологією розраховується як відношення загальних податкових зобов'язань щодо сплати податків до комерційного прибутку підприємств.

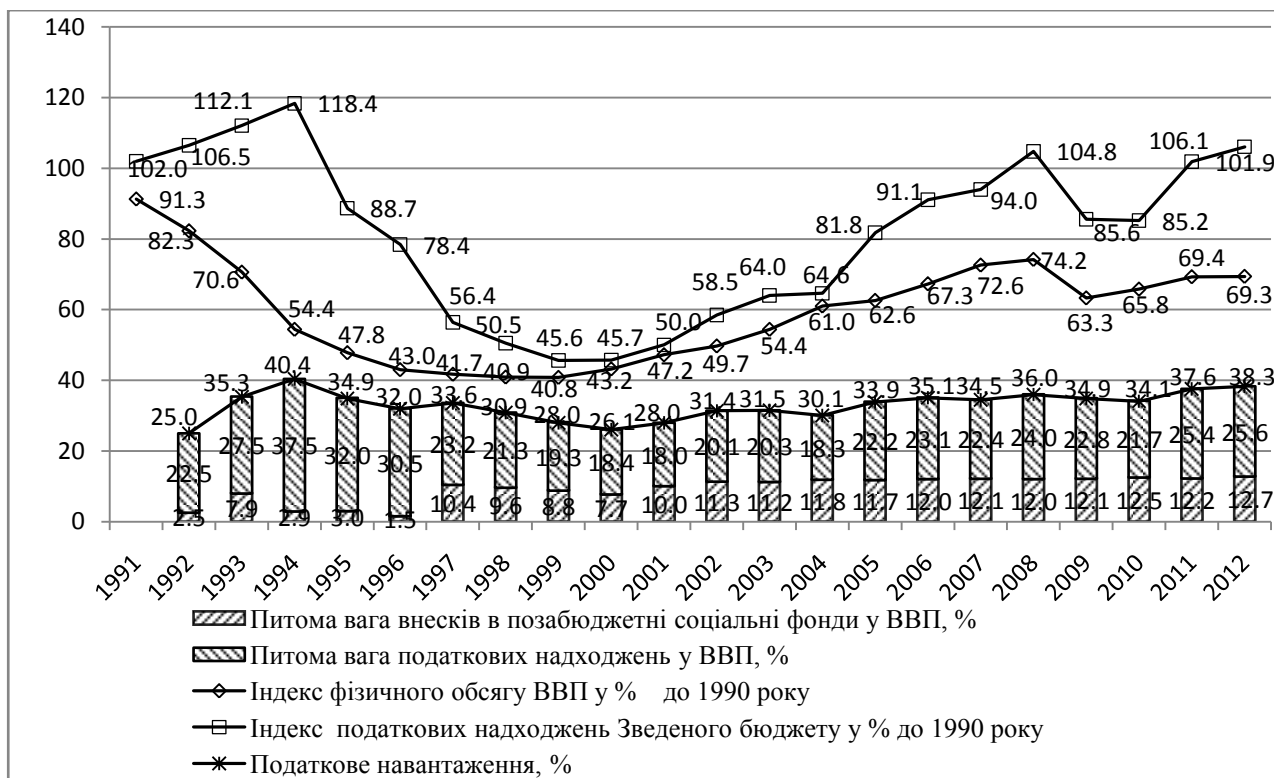
Комерційний прибуток, на відміну від звичайного прибутку до оподаткування, вказує прибуток що отримує підприємство до сплати будь-яких податків, в той час як при розрахунку звичайного прибутку враховуються витрати на сплату земельного, екологічного та інших податків. Загальна ставка податку визначається як сума всіх загальних ставок по окремим податкам, що сплачуються підприємством зі свого прибутку [24].

Такий розрахунок загальної ставки податку є прогресивним методом визначення податкового навантаження на підприємства, бо тут враховані всі податки та платежі, що сплачуються з їх прибутків. Однак для визначення

загального податкового навантаження на макрорівні цей метод в повній мірі не можна застосовувати, оскільки при розрахунку загального навантаження не враховуються ряд інших податків, що сплачуються в бюджет, а саме податок на доходи фізичних осіб, ПДВ та інші податки та платежі, що сплачуються фізичними особами.

В залежності від зміни стратегії податкової політики нами було виділено чотири етапи податкової реформи в Україні, а саме період з 1991 по 1994 роки, з 1995 по 1999 роки, з 2000 по 2010 роки та з 2011 року. Використовуючи показник податкового навантаження визначимо як податкові реформи впливали на економічне становище в країні. Для цього дослідимо вплив податкового навантаження на показник фізичного обсягу ВВП в країні.

На рис. 1 розглянуто співставлення таких показників як рівень податкового навантаження, індексів фізичного обсягу ВВП та податкових надходжень Зведеного бюджету.



* Складено та розраховано автором за даними Державної служби статистики України

Рис. 2 Динаміка податкового навантаження та індексів фізичного обсягу ВВП та податкових надходжень у % до 1990 року за період 1991-2012 роки

За період 1991-1994 роки спостерігається стрімке падіння обсягу ВВП з одночасним швидким зростанням податкових надходжень та податкового навантаження. Так, в 1994 році спостерігається найбільше значення цих показників, а саме 118,8% податкові надходження та 40,4 % податкове навантаження до значень 1990 року. Тобто на цьому етапі податкової реформи чітко простежується зворотній зв'язок показника ВВП з податковими надходженнями та рівнем податкового навантаження, при чому темпи падіння ВВП набагато більші, ніж темпи зростання податкових показників.

Це негативно характеризує перший етап податкової реформи, на якому проведені зміни податкової системи лише ускладнювали складну економічну ситуацію в країні, а регулюючі її здібності не лише не використовувалися, а мали антирегулюючу дію, навпаки, з фіскальним орієнтиром податкової політики в країні.

В період 1995-1999 роки відбувається уповільнення темпів падіння показника фізичного обсягу ВВП. Що стосується податкових надходжень, то їх надходження починаючи з 1995 року зменшувалися. Так, в 1995 році податкові надходження склали 47,6% показника 1990 року, що менше за відповідний показник 1994 року на 6,6 в. п. Така тенденція пов'язана із зменшенням загальної бази оподаткування в наслідок спаду економіки та введенням податку на прибуток підприємств замість податку на доходи підприємств та організацій, а також за рахунок зменшення ставки ПДВ та інших чинників.

Загальний рівень податкового навантаження на економіку дещо зменшився. Виключенням є 1997 рік, коли збільшення цього показника пов'язано із зростанням у його складі частки внесків в соціальні позабюджетні цільові фонди. В наступні роки цього періоду спостерігається подальше зменшення рівня податкового навантаження, що відбулося за рахунок зниження бази оподаткування та введення спрощеної системи оподаткування. Тому, можна висловити думку, що саме зменшення податкового навантаження можна вважати одним з факторів, що вплинув на покращення економічного становища в країні починаючи з 2000 року.

Проведений аналіз свідчить, що податкова реформа на першому та другому етапах була неефективною, однак заходи, що були проведені в 1994 та 1999 роках, не дивлячись на їх несистемний характер були адекватні економічному становищу в країні.

Починаючи з 2000 року розпочався третій етап податкової реформи, етап посилення регулюючої дії податків та сприяння економічному розвитку в країні. Так, економічне пожвавлення сприяло збільшенню прибутків підприємств та доходів громадян, що в свою чергу призвело до збільшення податкових надходжень. Причому варто відзначити, що податкові надходження збільшувалися значно більшими темпами, ніж темпи зростання ВВП, що і позначилося на зростанні показника податкового навантаження. Окремо слід відмітити 2008 рік, коли спостерігалось найбільше значення індексу фізичного обсягу ВВП, а саме 74,2% від рівня 1990 року, рівня податкових надходжень (104,8% від відповідного показника 1990 року) та податкового навантаження (36%, що на 1,5 в. п. більше за відповідний показник попереднього року).

У 2009 році, як виключення від загальної тенденції по збільшенню всіх показників, спостерігався стрімкий спад показника фізичного обсягу ВВП (зменшився на 10,9 в. п. в порівнянні з попереднім роком), що можна порівняти лише з відповідним швидким погіршенням становища економіки на першому етапі податкової реформи. Таке погіршення економічної ситуації в Україні пов'язано із настанням фінансової кризи, що панувала у світі. Варто відмітити, що світова фінансова криза в інших країнах розпочалася раніше, тому про ймовірність її настання в Україні було відомо раніше, ніж вона настала. Але, всі заходи, в тому числі в сфері оподаткування почали запроваджувати лише в 4-му кварталі 2008 року, коли Україну вже настигла хвиля світової фінансової кризи. Що стосується змін в оподаткуванні, то заходи носили скоріше точковий характер та не створили умов для зменшення податкового тиску на платників для підтримання їх в кризовий період. Але найбільшим недоліком антикризових заходів було їх несвоєчасне застосування, враховуючи часові

лаги для початку їх реальної дії. Можна зробити висновок, що податкова політика на цьому етапі була економічно недостатньо ефективною.

Четверний етап податкової реформи пов'язаний із значними змінами в податковій системі, початком дії Податкового Кодексу України та підвищенням рівня податкового навантаження. Збільшення податкового навантаження в порівнянні з попередніми періодами відбувалося поруч з стабільним станом економіки та незначним зростанням рівня ВВП в країні.

Висновки. На підставі проведеного аналізу можна визначити, що податкове навантаження з одного боку можна розглядати як показник, що характеризує рівень перерозподілу ВВП через податкові та прирівняні до них платежі (в ситуації, коли збільшення цього показника не погіршує економічне становище в країні), а з іншого, як рівень податкового тиску на платників податків та економіки в цілому (в ситуації, коли збільшення показника відбувається з одночасним погіршенням економічної ситуації в країні).

Таким чином, можна стверджувати, що податкове навантаження може бути використано як дієвий індикатор впливу податкових реформ на економічне становище в країні, який можливо використовувати поруч з іншими показниками для оцінювання результативності податкових реформ в Україні.

Подальше дослідження буде проводитися в напрямку оцінювання результативності податкових реформ в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Пансков В. М. Налоги и налогообложение в РФ: учебник для вузов / В. М. Пансков. – М.: МЦФЭР. – 2006. – 592 с.
2. Ковальчук К. Ф. Податковий менеджмент на промисловому підприємстві // Фінанси України. – 2001. - №5. – с. 87-97.
3. Шаблиста Л. М. Податки як засіб структурної перебудови економіки / Л. М. Шаблиста– К. – Інститут економіки НАН України. – 2000. – 217 с.
4. Білостоцька В. О. Податкове навантаження в Україні // Фінанси України. – 2002. – №12. – с.75-79.

5. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. – 2006. № 7. – С. 4-12.

6. Канцур І. Г. Теоретичні засади податкового навантаження / І. Г. Канцур // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – 3 (50). – С. 77-82.

7. Берч Н. Я. Податкове навантаження як окрема економічна категорія: теоретична сутність та спроби обрахунку / Н. Я. Берч // Наукові праці НДФІ. – 2008. - № 2 (43). – С. 111-118.

8. Майбуров І. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистров / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М.: ЮНИТИ-ДИНА. – 2011. – 591 с.

9. Годованець О. Податкове навантаження: важливий чинник соціально-економічної стратегії держави / О. Годованець, Т. Маршалок // Економічний аналіз. – 2008. - №3(19). – с. 85-89.

10. Кушнірчук Ю.М. Оптимізація рівня фіскального навантаження з метою економічного забезпечення держави // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.11. – с. 161-169.

11. Барулин Ю. М. Теория и история налогообложения: учебное пособие / С. В. Барулин. – М.: Экономистъ. – 2006. – 319 с.

12. Троц Н. Методичні підходи до формування податкового навантаження в Україні/ Троц Н. // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 8. – Ч. 1. – с. 85-89.

13. Дропа Я. Податкове навантаження та його вплив на економіку України / Я. Дропа, І. Чабан // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 213-218.

14. Савченко В. Ф. Оцінка рівня податкового навантаження в Україні / В. Ф. Савченко, А. Ф. Лось // Економічний часопис – XXI. – 2011. - № 9-10. – С. 25-28.

15. Амоша О. До питання про оцінку рівня податків в Україні / О. Амоша, В. Вишневський // Економіка України. – 2007. – №6. – С. 11-19.
16. Сергєєва Л. Н. Оцінювання податкового навантаження на макрорівні / Л. Н. Сергєєва, Г. Ю. Кучерова // Часопис економічних реформ. – 2012. - №4(8). – С. 50-58.
17. Крисоватий А.І. Податкові трансформації та економічне зростання / А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2008. - №9. – С. 10-24.
18. Соколовська А. М. До питання про податкову реформу в Україні / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2006. - № 4. – С. 55-62.
19. Лазур С. П. Податкове навантаження як критерій оцінювання якості податкової політики України / С. П. Лазур // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.1. – С. 285-290.
20. Ткаченко Т. Порівняльний аналіз податкового навантаження в економіці України та країнах з розвинутою економікою / Т. Ткаченко // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 460-464.
21. Цимбалюк І.О. Податкове навантаження, як критерій ефективності ведення податкової політики / І.О. Цимбалюк, Н.В. Вишневська// Економічний вісник університету: збірник наукових праць. – Переяслав-Хмельницький: Державний вищий навчальний заклад „Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди”, 2012. – № 19/1. – С. 183-187.
22. Опарін В. М. Фіскальні засоби стимулювання економічного зростання / В. М. Опарін, М. М. Фельдгольц // Фінанси України. – 2006. - № 10. – С. 61-70.
23. Фрадинський О. А. Поняття податкового навантаження та підходи до його визначення / О. А. Фрадинський // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. - № 1. – Т. 1. – С. 79-82.
24. Doing Business 2014: Economy Rankings / International Bank for Reconstruction and Development, the World Bank [Електроний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/>.