

УДК 336.2

DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/158-4>**Живко З. Б.**

доктор економічних наук,
професор кафедри менеджменту,
Львівський державний університет внутрішніх справ
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4045-669X>

Родченко С. С.

кандидат економічних наук, старший викладач кафедри
фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту,
Харківський національний університет
міського господарства імені О.М. Бекетова
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8611-2796>

Zhyvko Zinaida

Lviv State University of Internal Affairs

Rodchenko Svitlana

O.M. Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv

ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ: СУТНІСТЬ, МЕТОДИ ВИМІРЮВАННЯ ТА ОЦІНКА РІВНЯ

У статті досліджено поняття «податкове навантаження». Проведено дослідження існуючих теоретичних підходів до поняття, які згруповано у дві групи: кількісні та якісні. Проведено аналіз існуючих підходів до вимірювання рівня податкового навантаження. Установлено, що рівень податкового навантаження можна вимірювати трьома способами: як відношення суми податкових надходжень у бюджет до величини сукупних доходів приватного сектору; як різницю між загальною сумою податкових надходжень і видатками й трансфертами з бюджету на утримання приватного сектору економіки; як частку податкових бюджетних надходжень у валовому внутрішньому продукті. Проведено оцінку рівня податкового навантаження в Україні за розглянутими методиками. Установлено, що впродовж останніх п'яти років спостерігається скорочення рівня податкового навантаження.

Ключові слова: податкове навантаження, кількісний підхід до податкового навантаження, якісний підхід до податкового навантаження, методи оцінювання податкового навантаження.

TAX BURDEN: ESSENCE, MEASUREMENT METHODS AND LEVEL ASSESSMENT

The article investigates the concept of «tax burden». A study of existing theoretical approaches to the concept. Existing approaches are grouped into two groups: quantitative approach and qualitative approach. Within the quantitative approach, two approaches have been identified – the understanding of the tax burden as the total amount of funds paid to the state and as an indicator that characterizes the role of taxes in life. Opinions of representatives of a qualitative approach to the tax burden are grouped into two subgroups: the understanding of the tax burden as a characteristic of the tax system and as an indicator that characterizes the impact of taxes on the economy. An analysis of existing approaches to measuring the level of tax burden. It is established that the level of tax burden can be measured in three ways: as the ratio of the amount of tax revenues to the budget to the value of total private sector revenues; as the difference between the total amount of tax revenues and expenditures and transfers from the budget for the maintenance of the private sector of the economy; as a share of tax budget revenues in gross domestic product. It is established that in international practice the tax burden is calculated as the ratio of tax revenues to gross domestic product, and the World Bank defines the level of tax burden as the ratio of the amount of tax payments excluding social contributions to GDP. The assessment of the level of tax burden in Ukraine according to the considered methods is carried out. It has been estimated that the level of the tax burden has decreased over the last five years. However, this fact cannot be considered positive. After all, the reduction of the tax burden was due to an increase in the share of consumption taxes. It has been established that the tax burden is important for economic development, but it is impossible to achieve positive results by changing only the tax burden. The main disadvantage of the current tax system is the complexity of accrual and payment of taxes and frequent changes in tax legislation. To achieve positive changes, it is necessary to comprehensively reform the tax system.

Keywords: tax burden, quantitative approach to the tax burden, qualitative approach to the tax burden, methods of assessing the tax burden.

JEL classification: G28, G29, H22, H25, H32

Постановка проблеми. Виконання державою її функцій неможливе без забезпечення належного рівня її податкової безпеки. Податки – це не лише джерело фінансових ресурсів держави, а й дієвий інструмент регулювання економіки. Характерною особливістю податкової політики останніх років є її фіскальна спря-

мованість, що проявляється у збільшенні податкового навантаження. Саме тому дослідження податкового навантаження та його значення у забезпеченні економічного розвитку держави є особливо актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Податкове навантаження досліджувалося у працях таких

науковців, як: В.Г. Баранова [4], А.В. Бризгалін [5], Н.Я. Берч [10], П.Ю. Буряк, О.В. Годованець [8], О.Е. Дубовик [4], Х.В. Кулинич [12], Н.М. Левченко [9], Ю.М. Кушнірчук [11], Д.Г. Черник [6]. Проте оптимізація рівня податкового навантаження з метою забезпечення економічного зростання є малодослідженою.

Мета статті полягає у дослідженні сутності поняття «податкове навантаження», методів його визначення та аналізі рівня на сучасному етапі розвитку економіки.

Виклад основного матеріалу. Забезпечення фінансової безпеки держави передбачає не лише наповнення дохідної частини бюджету, а й формування такої податкової політики, яка б стимулювала економічне зростання, сприяла поліпшенню інвестиційного клімату, підвищенню конкурентоспроможності вітчизняних суб'єктів господарювання на міжнародному ринку.

Податки здійснюють суттєвий вплив на фінансову безпеку держави, а отже, й на її національну безпеку. Значимість податків зумовлюється їх потрійним впливом на економіку: податки – фінансові ресурси, що знаходяться у розпорядженні держави і формують дохідну частину бюджету; податки – дієвий механізм впливу на економічний розвиток суб'єктів господарювання та на соціальний розвиток; податки – інструмент,

який підкреслює взаємозалежність держави та платників податків. Податки є своєрідною формою діалогу між державою та суб'єктами господарювання щодо пошуку оптимального співвідношення між потребою держави у забезпеченні її фінансових потреб та спроможністю бізнесу їх фінансувати. Із цього погляду особливо актуальним є визначення оптимального рівня податкового навантаження. Збалансований рівень податкового навантаження є чи не основним чинником формування податкової безпеки держави. Вітчизняні науковці основними загрозами податковій безпеці на сучасному етапі розвитку економіки визначають надмірне податкове навантаження, низький рівень платоспроможності платників, високий рівень тіньової економіки, часту зміну податкового законодавства, низьку податкову культуру платників податків та ін.

Поняття «податкове навантаження» з'явилося одночасно з поняттям «податки». Починаючи від класиків політичної економіки і дотепер податкове навантаження активно вивчається з метою формулювання його оптимального рівня, розроблення ефективної фіскальної політики, забезпечення податкової безпеки. Проте, незважаючи на чисельні дослідження, серед науковців і досі немає єдності щодо розуміння цього поняття.

Таблиця 1

Підходи до розуміння сутності поняття «податкове навантаження»

| Підхід | Автор та джерело | Визначення поняття «податкове навантаження» |
|---|---------------------------------------|---|
| <i>Кількісна характеристика поняття «податкове навантаження»</i> | | |
| Загальна сума коштів, сплачених на користь держави | У. Петті [1] | Податкове навантаження – загальна сума коштів, яку необхідно мобілізувати до державної казни у вигляді податків |
| | Фінансовий словник [2] | Податкове навантаження – частка всіх податкових платежів за певний час у величині валового доходу платника |
| | П.Т. Колісниченко [3] | Податкове навантаження – частина підприємницького доходу, яка безповоротно вилучається державою через систему податків та зборів |
| | В.Г. Баранова, О.Е. Дубовик [4] | Податкове навантаження – це узагальнюючий показник, що характеризує частину прибутку фізичних та юридичних осіб, яка перерозподіляється через державний бюджет |
| Показник, що характеризує роль податків у житті суспільства | А.В. Бризгалін [5], Д.Г. Черник [6] | Податковий тягар – узагальнюючий показник, що характеризує роль податків у житті суспільства і держави; величина, що характеризує частку податкових відрахувань у загальному обсязі виробництва і доходів ... що визначається як відношення податкових зборів до сукупного національного доходу |
| | С.А. Іванов [7] | На макроекономічному рівні податковий тягар – узагальнюючий показник, що характеризує роль податків у житті суспільства і визначається як відношення загальної суми податкових зборів до сукупного національного продукту |
| <i>Якісна характеристика поняття «податкове навантаження»</i> | | |
| Характеристика податкової системи та ефективності її функціонування | О.В. Годованець, Т.Я. Маршалок [8] | Податкове навантаження – узагальнена характеристика діяльності податкової системи держави, яка показує, як податки впливають на фінансовий стан платників податків або народне господарство у цілому |
| | Н.М. Левченко [9] | Податкове навантаження – показник ефективності податкової політики, який впливає на наповнення державних доходів, рівень податкових надходжень у структурі ВВП і, відповідно, частку ВВП на душу населення |
| | Н.Я. Берч [10] | Податкове навантаження – показник ефективності рівня втручання держави через податки в діяльність платників |
| | Ю.М. Кушнірчук [11] | Податкове навантаження є важливим фіскальним показником, що характеризує сукупний вплив податків на економіку країни загалом чи на окремих суб'єктів господарювання, тобто фактично є показником ефективності бюджетно-податкової політики |
| Показник, що характеризує вплив податків на економіку | П.Ю. Буряк, Х.В. Кулинич [12] | Податкове навантаження – фіскальний показник, що характеризує вплив податків на соціально-економічний розвиток держави чи окремих суб'єктів господарювання у результаті взаємодії податкової системи та держави |
| | А.М. Соколовська [13] | Податкове навантаження (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 |
| | М.А. Новіков [14], М.Н. Крейніна [15] | Податкове навантаження – це міра впливу податкових платежів на фінансовий стан підприємства |



Рис. 1. Розрахунок податкового навантаження в Україні впродовж 2015–2019 рр., % (розраховано за різними методиками)

Існуючі теоретичні підходи умовно можна згрупувати у дві групи: кількісні та якісні (табл. 1). Однак науковці не можуть дійти згоди й у межах указаних підходів. Так, серед прихильників кількісного підходу до розуміння податкового навантаження можна виокремити ще два підходи: розуміння податкового навантаження як загальної суми коштів, сплачених на користь держави (У. Петті, П.Т. Колісниченко, В.Г. Баранова, О.Е. Дубовик), та як показника, що характеризує роль податків у житті суспільства (А.В. Бризгалін, Д.Г. Черник, С.А. Іванов). Безумовно, розмір податкового навантаження має велике значення для розвитку економіки, проте податки здійснюють не лише кількісний вплив, а й якісно впливають на економічний розвиток.

Думки прихильників якісного підходу можна також згрупувати у дві підгрупи: розуміння податкового навантаження як характеристики податкової системи (О.В. Годованець, Н.М. Левченко, Н.Я. Берч, Ю.М. Кушнірчук) та як показника, що характеризує вплив податків на економіку (П.Ю. Буряк, Х.В. Кулинич, А.М. Соколовська, М.А. Новіков, М.Н. Крейніна).

Важливим питанням у регулюванні податкового навантаження є спосіб вимірювання його рівня. Вимірювання рівня податкового навантаження необхідне для оцінки ефективності податкової політики держави, контролю податкових надходжень, вивчення умов розвитку суб'єктів господарювання.

Існують різноманітні підходи до вимірювання рівня податкового навантаження:

- як відношення суми податкових надходжень у бюджет до величини сукупних доходів приватного сектору;

- як різниця між загальною сумою податкових надходжень і видатками й трансфертами з бюджету на утримання приватного сектору економіки;

- як частка податкових бюджетних надходжень у валовому внутрішньому продукті [11, с. 163].

Як видно з рис. 1, упродовж останніх п'яти років спостерігаємо зниження рівня податкового навантаження за двома вказаними методиками. Проте податкове навантаження, розраховане як різниця між

загальною сумою податкових надходжень і видатками й трансфертами з бюджету на утримання приватного сектору економіки, не змінилося. Це може свідчити про відсутність позитивних структурних змін в економіці.

У міжнародній практиці найчастіше використовують показник податкового навантаження, який розраховується як відношення податкових надходжень до валового внутрішнього продукту. Так, Світовий банк визначає рівень податкового навантаження як співвідношення суми податкових платежів без урахування соціальних внесків до ВВП (рис. 2).

Як свідчать дані рис. 2, у 2015–2019 рр. рівень оподаткування в Україні зменшився з 25,65% у 2015 р. до 18,42% ВВП у 2019 р., досягнувши максимального значення у 2015 р. Отримані результати не викликають особливого занепокоєння, оскільки відомо, що для західноєвропейських країн рівень податкового навантаження є прийнятним у діапазоні 25–35%. Проте вважаємо, що неврахування соціальних платежів під час визначення рівня податкового навантаження є невірним і спотворює результати (табл. 2).

Як видно з табл. 2, упродовж 2015–2019 рр. спостерігається скорочення податкового навантаження на 9,73%, що пов'язано зі зміною навантаження у бік збільшення частки податків на споживання. Проте проведено Світовим банком та аудиторською компанією PwC рейтингове дослідження податкового навантаження на бізнес серед 189 економік установило, що рівень податкового навантаження на прибуток модельної компанії в Україні (Total Tax Rate) – на рівні 45,2%. У середньому у світі рівень податкового навантаження становить 40,8% [16]. Основним недоліком діючої податкової системи визначено складність нарахування та сплати податків. Так, за даними дослідження, в Україні на сплату податків витрачається 328 год. на рік.

Підсумовуючи аналіз податкового навантаження, зазначимо, що даний показник має велике значення для економічного розвитку, проте досягти позитивних результатів шляхом зміни лише податкового навантаження неможливо. Для досягнення позитивних змін необхідно комплексно реформувати податкову систему.

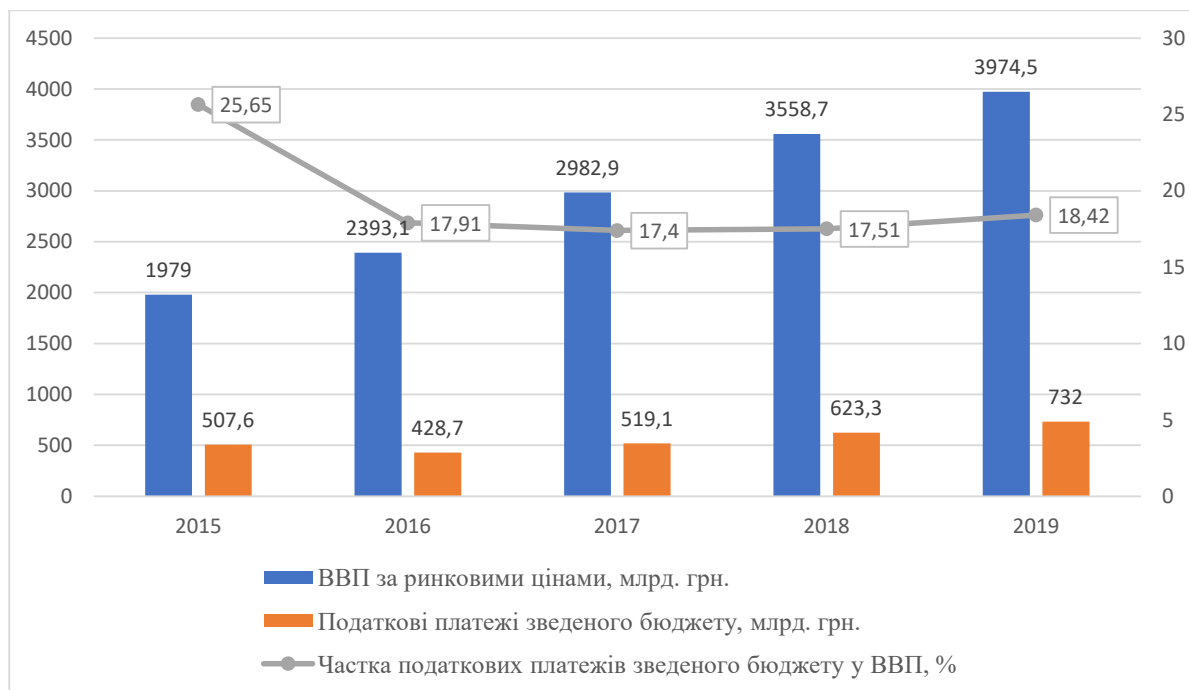


Рис. 2. Рівень податкового навантаження в Україні впродовж 2015–2019 рр. (розраховано за міжнародною методикою)

Таблиця 2

Динаміка рівня оподаткування в Україні в період 2015–2019 рр.

| Показники | 2015 р. | 2016 р. | 2017 р. | 2018 р. | 2019 р. | Абсолютне відхилення 2019 р. до 2015 р. |
|---|---------|---------|---------|---------|---------|---|
| Податкові надходження бюджету, млрд грн | 507,6 | 428,7 | 519,1 | 623,3 | 732 | 224,4 |
| Єдиний соціальний внесок, млрд грн | 185,6 | 131,8 | 180,8 | 228 | 273,4 | 87,8 |
| Усього податки та ЄСВ, млрд грн | 693,2 | 560,5 | 699,9 | 851,3 | 1005,4 | 312,2 |
| ВВП за ринковими цінами, млрд грн | 1979 | 2393,1 | 2982,9 | 3558,7 | 3974,5 | 1995,5 |
| Рівень оподаткування, % ВВП | 35,03 | 23,42 | 23,46 | 23,92 | 25,30 | -9,73 |

Джерело: розраховано авторами

Висновки. Реформування економіки неможливе без реформування податкової системи. Податки є дієвим інструментом «діалогу» держави та бізнесу. Основними проблемами сьогодні є недостатність податкових надходжень до бюджетів різних рівнів і необхідність стимулювання економічної активності. Помірне податкове навантаження та проведення податкової політики, спрямованої на забезпечення стабільного економічного зростання, – шлях до вирішення соціальних проблем

у державі, скорочення тіньової економіки, вирішення проблеми дефіцитності бюджету.

Аналіз податкового навантаження в Україні показав, що його рівень є середнім (порівняно з економічно розвинутими країнами), а впродовж останніх років він має тенденцію до зниження. Проте громіздкість податкової системи, складність адміністрування податків та зборів негативно впливають на економічну активність та інвестиційну привабливість бізнесу, а отже, і на податкову безпеку.

Список використаних джерел:

1. Антология экономической классики : в 2-х т. / сост. И.А. Столяров. Москва : Эконом ; Ключ, 1993. Т. 1. 475 с.
2. Оксфордский толковый словарь. Москва : Весь мир, 1997. 496 с.
3. Колісниченко П.Т. Методичні підходи до розрахунку податкового навантаження на мікроекономічному рівні. *Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії*. 2010. № 1(18). С. 49–55.
4. Баранова В.Г., Дубовик О.Е. Влияние налоговой нагрузки на развитие предпринимательства. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право)*. 2013. № 1(60). С. 5–30.
5. Брызгалін А.В. Налоги и налоговое право. Москва : Аналитика-пресс, 1999. 608 с.
6. Черник А.А. Сравнительный анализ методик расчета налоговой нагрузки организации. *Социально-антропологические проблемы информационного общества*. 2013. № 1. С. 35.
7. Иванов С.А. Налоги и налогообложение : учебное пособие. Тамбов, 2005. 80 с.
8. Годованець О.В., Маршалок Т.Я. Податкове навантаження: важливий чинник соціально-економічної стратегії держави. *Економічний аналіз*. 2008. № 3. С. 85–89.

9. Левченко Н.М. Систематизація методик оцінки податкового навантаження на суб'єктів господарювання. *Сталій розвиток економіки*. 2010. № 6. С. 270–275.
10. Берч Н.Я. Податкове навантаження як окрема економічна категорія: теоретична сутність та спроби обрахунку. *Наукові праці НДФІ*. 2008. № 2(43). С. 111–118.
11. Кушнірчук Ю.М. Оптимізація рівня фіскального навантаження з метою економічного забезпечення держави. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2010. № 20/11. С. 161–169.
12. Буряк П.Ю., Кулинич Х.В. Історичний аспект та сутність податкового навантаження як економічної категорії. *Наука й економіка*. 2014. № 3(35) С. 207–214.
13. Соколовська А.М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки. *Економіка України*. 2006. № 7.С. 4–12.
14. Новіков М.А. Порівняльний аналіз методик визначення податкового навантаження та шляхи їх удосконалення. *Сталій розвиток економіки*. 2011. № 2. С. 284.
15. Крейнина М.Н. Финансовое состояние предприятия. Методы оценки. Москва : ДИС, 1997. 224 с.
16. Paying Taxes 2012 The global picture. World Bank Group and PricewaterhouseCoopers: 2020. URL : <https://www.doingbusiness.org/en/data>

References:

1. Antologiya ekonomicheskoy klasiki : v 2-x t. (1993) [Anthology of economic classics: in 2 volumes] / sost. Y` .A. Stolyarov. Moskva: МР «Еконор», «Клуж», 475 s.
2. Oksfordskiy tolkoviy slovar (1997) [Oxford Explanatory Dictionary]. Moskva: Ves Mir, 496 s.
3. Kolisnichenko P.T. (2010). Metodychni pidkhody do rozrakhunku podatkovoho navantazhennia na mikroekonomichnomu rivni. [Metodychni pidkhody do rozrakhunku podatkovoho navantazhennia na mikroekonomichnomu rivni]. *Naukovyi visnyk Bukovynskoi derzhavnoi finansovoi akademii*, № 1(18), s. 49–55.
4. Baranova V.G., Dubovik O.E. (2013) Vliyanie nalogovoy nagruzki na razvitie predprinimatelstva. [The impact of the tax burden on business development]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy (ekonomika, pravo)*, № 1(60), s. 5–30.
5. Bryzgalin A.V. (1999). Nalogi i nalogovoe pravo [Taxes and tax law]. Moskva: Analitika-press, 608 s.
6. Chernik A.A. (2013). Sravnitelnyy analiz metodik rascheta nalogovoy nagruzki organizatsii [Comparative analysis of methods for calculating the tax burden of the organization]. *Sotsialno-antropologicheskie problemy informatsionnogo obschstva*, № 1, pp. 35.
7. Ivanov S.A. (2005) Nalogi i nalogoblozhenie : uchebnoe posobie [Taxes and taxation: a textbook]. Tambov: Tamb. Gosta, 80 s.
8. Hodovanets O.V., Marshalok T.Ia. (2008). Podatkove navantazhennia: vazhlyvyi chynnyk sotsialno-ekonomichnoi stratehii derzhavy [Tax burden: an important factor in the socio-economic strategy of the state]. *Ekonomichnyi analiz*, № 3, s. 85–89.
9. Levchenko N.M. (2010) Systematyzatsiia metodyk otsinky podatkovoho navantazhennia na subiektiv hospodariuvannia [Systematization of methods for assessing the tax burden on business entities]. *Stalyi rozvytok ekonomiky*, № 6, pp. 270–275.
10. Berch N.Ia. (2008) Podatkove navantazhennia yak okrema ekonomichna katehoriia: teoretychna sutnist ta sprobny obrakhunku [Tax burden as a separate economic category: theoretical essence and attempts to calculate]. *Naukovi pratsi NDFI*, № 2(43), pp. 111–118.
11. Kushnirchuk Yu.M. (2010) Optyimizatsiia rivnia fiskalnoho navantazhennia z metoiu ekonomichnoho ubezpechennia derzhavy [Optimization of the level of fiscal burden for the purpose of economic security of the state]. *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy*, № 20/11, pp. 161–169.
12. Buriak P.Iu., Kulynych Kh.V. (2014) Istorychnyi aspekt ta sutnist podatkovoho navantazhennia yak ekonomichnoi katehorii [Historical aspect and essence of tax burden as an economic category]. *Nauka y ekonomika*, № 3(35), pp. 207–214.
13. Sokolovska A.M. (2006) Teoretychni zasady vyznachennia podatkovoho navantazhennia ta rivnia opodatkuвання ekonomiky [Theoretical principles of determining the tax burden and the level of taxation of the economy]. *Ekonomika Ukrainy*, № 7, pp. 4–12.
14. Novikov M.A. (2011) Porivnialnyi analiz metodyk vyznachennia podatkovoho navantazhennia ta shliakhy yikh udoskonalennia [Comparative analysis of methods for determining the tax burden and ways to improve them]. *Stalyi rozvytok ekonomiky*, № 2, s. 284.
15. Kreynina M.N. (1997) Finansovoe sostoyanie predpriyatiya. Metody otsenki [Financial condition of the enterprise. Assessment methods]. Moskva: IKTs «DIS», 224 p.
16. Paying Taxes 2012 The global picture. World Bank Group and Pricewaterhouse Coopers: 2020. URL: <https://www.doingbusiness.org/en/data> (accessed 10.09.2020).