

4. Шаповал В.М. Категорія «орган державної влади» в конституційній теорії і практиці // Ідеологія державотворення: історія і сучасність: матеріали наук. – практ. Конференції 22-23 листоп. 1996 р. – К.: Генеза, 1997. – С. 178.

*Яковлева О.В., Антоненко В.М.*

## **МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО ТЯГАРЯ**

Сьогодні в Україні потребує вирішення проблема надмірного податкового навантаження та визначення оптимального рівня оподаткування, який би забезпечував стабільні та достатні надходження у Державний бюджет України, і не ліквідував би стимулів до активізації підприємницької діяльності та розвитку національної економіки в цілому. Ідея зниження податкового тиску є привабливою та має достатньо прихильників, але вирішення цієї проблеми залишається й досі відкритим та актуальним.

Посилення податкового тиску на господарюючих суб'єктів перетворює податкову систему в апарат вилучення коштів, що стримує розвиток економіки всієї країни і її регіонів зокрема. У зв'язку із цим виникає необхідність оцінки існуючого рівня податкового тиску, визначення його оптимальної величини, а також виявлення ступеня впливу на темпи економічного розвитку. [1]

Більшість авторів - Соколовська А., Шабліста Л., Трошин А.В., Скрипник А., - вважають, що основним показником, що характеризує податкове навантаження на макрорівні, є відношення податкових надходжень до валового внутрішнього продукту країни. [2, с.15] Однак розрахований даним методом показник не характеризує реальний рівень податкових вилучень в силу особливостей оцінки валового внутрішнього продукту країни, тобто без достатнього обліку тіньового сектора. [3,с.13]

Рівень податкового навантаження (податкового тиску) можна визначати і як відношення середньозваженого податкового тиску по основних податках до частки податків, що формують дохідну частину бюджету, у ВВП. [4,с.35]

Таким чином, існує безліч методик визначення податкового тягаря, які відрізняються, як по ієрархії розгляду проблеми, так і з комплексу показників, використовуваних у розрахунках. [3, с.3]

Визначення оптимального розміру податкових вилучень можливо на основі всебічного аналізу й оцінки існуючого податкового навантаження й факторів, що впливають на нього. Розглянемо деякі існуючі методики визначення податкового тягаря.

Відповідно до методики М. Н. Крейніної, відбувається зіставлення податку й джерела його сплати. Кожна група податків залежно від джерела, за рахунок якого вони сплачуються, має свій критерій оцінки ваги податкового тягаря. Загальний знаменник, до якого відповідно до даного підходу можна привести суму всіх податків, - чистий прибуток підприємства. Таким чином, визначається вага податкового тягаря, що показує, у скільки разів сумарна величина спла-

чених податків відрізняється від прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства. Пропонується виходити із ситуації, коли підприємства взагалі не платять податків, і порівнювати цю ситуацію з реальною:

$$ПТТ = \frac{Врп - В - Пч}{Врп - В} * 100\% \quad (1)$$

де *ПТТ*- податковий тягар;

*В* – витрати на виробництво реалізованої продукції без урахування податків;

*Пч* – фактичний прибуток, який залишається у розпорядженні підприємства за відрахуванням податків, що сплачуються за рахунок її;

*Врп* - виручка від реалізації продукції (робіт, послуг).

Дана методика дозволяє робити аналіз впливу прямих податків на фінансовий стан підприємства. Це відображає зміст податкового навантаження (тягаря) як міри, ступеня, рівня економічних обмежень, створених відрахуванням коштів на сплату податків, відволіканням їх від інших можливих напрямків використання. Тому дана методика розрахунку рівня податкового тиску на суб'єктів господарювання найбільше прийнятна для реалізації завдань податкового регулювання, але з деякими виправленнями, а саме включенням у розрахунок непрямих податків. [5, с.44]

Однак, на думку Бурденко І.М. і Кравченко О.В., проблема наповнення дохідної частини бюджету не повинна безпосередньо залежати від рівня податкового навантаження. Ріст податкових надходжень повинен забезпечуватися за рахунок прискорення оборотності капіталу й росту ділової активності суб'єктів господарювання.

За методикою, запропонованою А. Кадушним і Н. Михайловою, податковий тягар варто визначати стосовно доданої вартості, що є джерелом доходу підприємства й, відповідно, джерелом сплати податків. Цей показник дозволяє «усереднити» оцінку податкового навантаження для різних типів виробництва, тобто забезпечує порівнянність податкового тягаря для різних економічних структур, що є безсумнівно перевагою даної моделі.

$$K_{дс} = \frac{ДС}{ВД} ; \quad (2)$$

де *K<sub>дс</sub>* – коефіцієнт доданої вартості;

*ВД*- валовий дохід.

Валовий дохід представляється у вигляді наступної структури компонентів: МЗ - матеріальні витрати; ДВ - додана вартість, що включає: АМ - амортизаційні відрахування; ВПо - витрати на оплату праці, включаючи обов'язкові

відрахування в соціальні фонди й податки, що нараховуються до фонду оплати праці; ПДВ - податок на додану вартість; П - прибуток.

Оскільки пайовий розподіл представлених компонентів на різних підприємствах розрізняється, автори вводять наступні структурні коефіцієнти:

$$K_{дв} = ДВ / ВД, \quad K_{ЗП} = ВПо / ДВ, \quad K_{АМ} = АМ / ДВ, \quad (3)$$

де  $K_{дв}$  — частка доданої вартості у валовому доході;

$K_{ЗП}$  — частка витрат на оплату праці в доданій вартості, враховує трудомісткість;

$K_{АМ}$  - частка амортизаційних відрахувань у доданій вартості, враховує фондомісткість.

Отже, по розрахунках А. Кадушину й Н. Михайлової, підприємство, відповідно до нинішньої системи оподаткування, повинне сплачувати наступні податки:

- податок на додану вартість (ПДВ) =  $20\% / 120\% * ДВ$ ;

- нарахування (платежі) до заробітної плати =  $37,26\% / 137,26\% \times K_{ЗП} * ДВ$ ;

- податок на доходи фізичних осіб =  $0,15 * (1 - 37,26 / 137,26) * K_{ЗП} \times ДВ$ ;

- податок на прибуток (25%) =  $0,25 * (1 - ПДВ - K_{зп} - K_{АМ}) * ДВ$  [1].

Сума всіх вищеперерахованих податків і обов'язкових платежів дозволяє отримати частку доданої вартості, що відраховується державі.

Таким чином, частка доданої вартості, що платник повинен, відповідно до діючої системи оподаткування, віддати державі у вигляді податків і обов'язкових платежів, є функцією типу виробництва за критерієм частки в складі валового доходу матеріальних, трудових або амортизаційних витрат.

По запропонованій формулі, змінюючи перемінні (матеріалоємність, фондомісткість, трудомісткість), можна отримувати частку податків у доданій вартості підприємства. З'являється можливість прорахувати вплив підвищення або зниження ставок податків, збільшення пільг на темпи розвитку підприємства. Розмір податкового навантаження, отриманий за даною методикою, характеризує величину невикористаних можливостей підприємства по вкладеннях їх в активи, тобто величина чистого прибутку повинна бути спрямована підприємством повністю на розширення потужностей існуючого виробництва.

Доктор економічних наук Е.А. Кірова пропонує розрізняти абсолютне й відносне податкове навантаження. Під абсолютним податковим навантаженням розуміється «фактично внесені в бюджет податкові платежі й перераховані в позабюджетні фонди обов'язкові страхові внески, тобто абсолютна величина податкових зобов'язань господарюючих суб'єктів, а також недоїмка по даних платежах». [5, с.464] У розрахунок абсолютного податкового навантаження не включається податок на доходи фізичних осіб і непрямі податки, що негативно позначається на точності розрахунку.

Кірова вводить показник знову створеної вартості й податкове навантаження розрахунків стосовно цього показника й пропонує обчислювати відносне податкове навантаження шляхом співвіднесення податкових платежів і відрахувань на соціальні потреби (абсолютного навантаження) до знову створеної вартості, що визначається шляхом відрахування з доданої вартості амортизаційних відрахувань. На рівні окремої організації знову створену вартість пропонується обчислити в такий спосіб:

$$ЗСВ = В - МЗ - А + ПД - ПВ \quad \text{або} \quad ЗСВ = ОП + Всп + П + ПП, \quad (4)$$

де ЗСВ - знову створена вартість;

В - виторг від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг;

А - амортизація;

ПД - позареалізаційні доходи;

ПВ - позареалізаційні видатки (без обліку податкових платежів);

ОП - оплата праці;

Всп - відрахування на соціальні потреби;

П - прибуток;

ПП - податкові платежі.

Переваги цієї методики в тому, що вона дозволяє порівнювати податкове навантаження на конкретні підприємства, а також на індивідуальних підприємців, незалежно від їхньої галузевої приналежності. Позитивним моментом пропонуваної методики є пропозиція враховувати в розрахунку податкову заборгованість.

М.І. Літвінов зв'язує показник податкового навантаження із числом податків і інших обов'язкових платежів, а також зі структурою податків економічного суб'єкта й механізмом стягнення податків. У цьому випадку пропонується податкове навантаження визначати по всіх податках і джерелам їх сплати. Дана методика характеризує середнє значення податкового навантаження по всіх видах податків.

$$ПТ = \frac{\sum P_i}{\sum ДСП} \times 100\% \quad (5)$$

де  $\sum P_i$  - сума всіх нарахованих податків;

$\sum ДСП$  - джерела сплати податків.

Існує ще багато різноманітних методик обчислення податкового тягара, наприклад Т.К. Островенко всі показники податкового навантаження підрозділяє на приватні й узагальнюючі, і потім визначає податкове навантаження в співвідношенні суми податкових зобов'язань із різними показниками, дана методика показує податкове навантаження в співвідношенні податкових зобов'язань із різними показниками, та інші. Але узагальнено можна сказати, що

на практиці податковий тягар прийнято оцінювати процентним відношенням усіх сплачених податків до виручки від реалізації.

$$ПТ = \frac{\sum P_i}{Впр} \times 100\% ; \quad (6)$$

Таким чином, аналіз теоретичних розробок щодо оподаткування свідчить про багатогранність і складність використання податків як фінансових регуляторів. У зв'язку із цим необхідно подальше вдосконалювання методики розрахунку даного показника з метою виведення універсальної методики, застосовної на різних рівнях економіки, для підприємств різних сфер діяльності, що дасть можливість зіставлення результатів розрахунків поза залежністю від обраного об'єкта аналізу.

### *Література*

1. Информационно-аналитический центр «ЛИГА ЗАКОН», 1991 – 2010.
2. Окремі аспекти оцінки податкової системи України як інструменту регулювання розвитку підприємницької діяльності / Р. П. Жарко // Економіка. Фінанси. Право. – 2005. – № 5.
3. «Финансы, денежное обращение и кредит» / В.Р. Юрченко. — Москва., 2007.
4. Корнус В. Податкове навантаження та купівельна спроможність населення в економіці України / Корнус В. // Вісник НБУ. – 2005. – №7.
5. І.М. Бурденко, О.В.Кравченко//Актуальні проблеми економіки.–2007.№4 (70).