

## ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ НА СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ

*В статті авторами досліджується проблема податкового навантаження на діяльність суб'єктів господарювання, а саме висвітлюється методологія розрахунку податкового тиску на платників податків на мікро- та макрорівні, визначено податковий тягар для підприємств на Україні та порівняння його з аналогічними показниками іноземних держав.*

**Постановка проблеми.** Одним з основних факторів економічного зростання будь-якої держави є інвестиції, адже вони призначені для підняття та розвитку виробництва, технологій, науки і т.д. А одним з основних факторів залучення інвестицій (зокрема іноземних) та активізації господарської діяльності в державі є оптимальна податкова політика. Важливою характеристикою податкової політики держави є рівень податкового навантаження на платника податків.

Рівень податкового навантаження в Україні оцінюється по-різному. Майже всі експерти, які займаються оцінкою інвестиційного клімату в Україні, вважають, що він є несприятливим, оскільки оподаткування реального сектора економіки надто обтяжливе. Воно пригнічує процеси економічного відтворення, а підприємство може працювати рентабельно, як правило, лише за умов приховування своїх доходів від оподаткування. Проте недостатньо просто характеристики системи оподаткування держави як «обтяжливої» або «не дуже». Саме тому актуальним є наведення конкретних показників податкового навантаження та порівняння їх з аналогічними в інших державах.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання податкового навантаження та його вплив на економічну активність і доходи платників були предметом спеціальних досліджень на початку минулого століття. Їм присвячено ряд монографій і статей таких вчених, як Е. Селігман, К. Брауер, П. Гензель, П. Мікеладзе, А. Соколов, К. Шмельов. Подальший розвиток цих досліджень у контексті визначення сутності та величини надлишкового податкового тиску було здійснено в межах теорії оптимального оподаткування вченими А. Гарбергером, П. Самуельсоном, Дж. Стігліцом та іншими. Теоретичні основи сучасних наукових підходів до визначення та оцінки важкості податкового навантаження в Україні, причин та наслідків його

нерівномірного розподілу між суб'єктами господарювання, тенденцій та шляхів зміни закладені в роботах вітчизняних економістів В. Андрущенко, В. Вишневського, І. Луніної, А. Соколовської, В. Федосова, Л. Шаблістої. Проте спеціальних досліджень з питань податкового навантаження в Україні, незважаючи на дискусійний характер багатьох аспектів цієї проблеми, досі немає.

**Формування цілі статті.** Метою написання даної статті є дослідження податкового навантаження в Україні та порівняння його з провідними країнами світу. В роботі також зазначено методологію розрахунку показників податкового тиску та причини недосконалості деяких з них.

**Виклад основного матеріалу.** Поняття “податкове навантаження” найбільш повно визначене Соколовською А. як ефекти впливу податків на економіку в цілому та на окремих їх платників, пов'язані з економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямів їх використання.

В міжнародній практиці для оцінки податкового навантаження (на макроекономічному рівні) використовують так званий податковий коефіцієнт, який розраховується як відношення суми сплачених податків, включаючи обов'язкові відрахування на соціальне страхування, до ВВП у ринкових цінах (тобто до документально підтвердженої вартості кінцевого виробництва товарів і послуг всередині країни). Отримані результати свідчать про низький рівень податкового навантаження в Україні за цим критерієм. Таким чином, Україна (31,6%) знаходиться в одній групі з такими країнами як США (26,4%), Японія (25,8%), Португалія (33,9%), Ірландія (28,4%), Австралія (31,5%), Турція (31,1%), Казахстан (24%), Литва (34%), Росія (33,8%), Узбекистан (30,2%). Слід зазначити, що серед вищезазначених країн, зустрічаються як високорозвинуті економіки, так і постсоціалістичні країни. Науковці пояснюють це високим відсотком тінізації економік пострадянських країн. Так, за висновками зарубіжних експертів, Україна належить до країн із найбільш тінізованою економікою. Рівень її тінізації, за їх розрахунками, становить близько 50%. Саме тому дана методологія розрахунку податкового тиску не дає достовірних результатів.

Для характеристики податкового навантаження на підприємство використовується також слідуєчі показники:

1) Долю податкових виплат підприємства  $Tax_{b1}$  (tax burden 1) в загальній сумі прибутку

$$Tax_{b1} = \frac{TP}{P} 100\%$$

де  $TP$  - податкові виплати підприємства (tax payment)

$P$  – балансовий прибуток (profit)

2) Долю податкових виплат підприємства  $Tax_{b2}$  (tax burden 2) в об'ємі продаж:

$$Tax_{b2} = \frac{TP}{SR} 100\%$$

де  $SR$  – об'єм продаж підприємства (sales revenue).

Оскільки підприємство не завжди працює прибутково, то показник  $Tax_{b2}$  являється більш надійним для характеристики податкового навантаження на підприємство. Він показує, яку частину з виручених засобів продавець сплачує в якості податків. Межі цього показника можуть мінятися від 20 до 60% в залежності від сфери діяльності підприємства. Так, якщо підприємство ввозить в Україну і реалізує товар, який обкладається в'їзним митом, акцизним збором і ПДВ, показник  $Tax_{b2}$  буде більш високим; якщо ж воно реалізує вироблений в Україні непідакцизний товар, то цей показник буде складати біля 20%. Для трудомістких галузей показник також буде високий завдяки значним відрахуванням в соціальні фонди. Таким чином даний показник є зручним для підрахунку податкового тиску на конкретне підприємство або галузь. Проте він не може надати узагальнюючу інформацію про вплив системи оподаткування на суб'єктів господарювання.

Необхідно звернути увагу на одну особливість категорії «податковий тиск». В основному під податковим тиском (тягарем, пресом, навантаженням) розуміють вплив податкових важелів, що складають тільки частину цього тягаря. Податковий тиск здійснюється на чотирьох рівнях:

- 1 — тиск безпосередньо податкових важелів;
- 2 — тиск усієї сукупності податків, зборів і платежів;
- 3 — використання механізму пільг платниками, надання пільгових кредитів, дотацій. При цьому податковий прес перерозподіляє тиск з одних платників на інші;
- 4 — використання податкової техніки, за якої посилюється тиск на платника. Наприклад, авансові платежі, що передбачають сплату податку платником до одержання результатів, за якими він повинен сплачуватися, час, затрачений на ведення податкового обліку.

Саме тому однією з найбільш прогресивних методологій підрахунку податкового навантаження на сьогоднішній день є пропонувана Світовим Банком спільно із всесвітньовідомою аудиторською та консалтинговою компанією PriceWaterhouseCoopers. При щорічних дослідженнях легкості ведення бізнесу «Doing Business-2008» та виданні по аналізу індикаторів сплати податків «Paying Taxes 2008» експерти оцінювали країни по декільком показникам:

- 1) кількості податкових платежів;
- 2) часу, необхідному для розрахунку та сплати податків;
- 3) загальна (сумарна) ставка оподаткування.

Необхідно зазначити, що для розрахунків для кожної країни умовно брали підприємство, власниками якого є 5 фізичних осіб-резидентів, яке займається виробництвом, не веде експортно-імпортової діяльності, має 60 найманих працівників, здійснює свою діяльність в найбільшому бізнес-центрі країни, встановлює 20% надбавку на товари, 50% чистого прибутку виплачує у вигляді дивідендів власникам.

А тепер доцільно розглянути результати досліджень, а також тенденції за останні кілька років. У 2008 р. Світовий Банк разом з PriceWaterhouseCoopers оголосив українську систему оподаткування однією з найобтяжливіших у світі: 177 місце із 178. В Україні кількість податкових платежів за рік становить 99 і витратити на це доводиться 2085 годин (260 робочих днів!), а загальна ставка оподаткування становить 57% доходу (виручки) підприємства.

Для порівняння, в 2007р. в Росії витрачають на оплату 22 податкових платежів 448 годин і 51,4% доходу - 130 місце. На сплату 11 податків у Бразилії (137 місце) потрібно 2600 годин (це світовий рекорд) при податковій ставці - 69%.

На Мальдівах платять 9% доходу й платять усього один податок. Витрачають на це менше години. Рекордсменом по абсурдності оподаткування є Гамбія - тут податки можуть досягти 286,7%. У рейтингу податкових систем Мальдіви посідають перше місце, Білорусь останнє (124 податкових платежів, 1188 годин, 144 %).

Останні місця в рейтингу 2007 р. зайняли Україна (177 місце) і Білорусія (178 місце). Експерти відзначають, що в Україні немає податкового кодексу, усе законодавство розкидане по численних нормативно-правових актах (більше 400), а для відшкодування податку на додану вартість потрібно зібрати величезну кількість документів в оригіналі.

У десятку кращих податкових систем світу за версією Всесвітнього банку потрапили Мальдіви, Вануату, ОАЕ, Оман, Саудівська Аравія, Кувейт, Сінгапур і Гонконг. З Європи в десятку потрапила тільки Ірландія. Найбільш обтяжливими податковими системами визнано Панаму, Ямаїку, Мавританію, Болівію, Гамбію, Венесуелу, Конго, Україну й Білорусію.

Розміри податків у різних державах сильно відрізняються, і це залежить від багатьох факторів. Навіть, видалося б, у єдиному Європейському Союзі є значні відмінності в ставках податків між країнами-членами. Частка податкових відрахувань фізичних осіб у деяких державах Єврозони є найвищою у світі й забирає в середньому половину доходів громадян, а десь навіть більш. У Бельгії податки "зідають" близько 60% доходів бельгійця, в Угорщині й Німеччині - ледве більш 50%. Найнижчі з європейських сумарні ставки податків зафіксовані у Великобританії, Швейцарії, Ірландії й Ісландії - у межах 25-30 %. З європейських країн найнижчий податок на прибуток установлений на Кіпрі - 10 проц. Недарма адже ця невелика держава

вважається європейським "некласичним офшором".

<b>Easiest</b>	<b>Rank</b>	<b>Most difficult</b>	<b>Rank</b>
Maldives	1	Panama	172
Qatar	2	Jamaica	173
Hong Kong, China	3	Mauritania	174
United Arab Emirates	4	Gambia, The	175
Singapore	5	Bolivia	176
Ireland	6	Venezuela	177
Saudi Arabia	7	Central African Republic	178
Oman	8	Congo, Rep.	179
Kuwait	9	Ukraine	180
Kiribati	10	Belarus	181

Note: Rankings are the average of the economy rankings on the number of payments, time and total tax rate. See Data notes for details.

Source: *Doing Business* database

*Таблиця 1*

### **Рейтинг країн по простоті оподаткування [5]**

По оцінках усе тих же PriceWaterhouseCoopers, МФК і Світового Банку, за 2007 рік в 31 країні світу були поліпшені системи оподаткування торгово-промислових підприємств, а за останні три роки - усього в 65 країнах. Першість у сфері податкових реформ належить Болгарії, друге місце займає Туреччина.

В останньому випуску «Paying Taxes 2009» Україна вже змінила деякі свої позиції. І хоча в рейтингу «по простоті сплати податків» («Who makes paying taxes easy and who does not», таблиця 1) наша держава зайняла 180-те місце зі 181, проте за

підрахунками Pricewaterhousecoopers кількість годин, що витрачається на розрахунок та сплату податків зменшилась до 848 год (з 2085 год у 2008 році)-172 місце із 180, та загальна ставка оподаткування склала 58,4 % (на 1,4% більше від показника 2008 року).

У 2007/08 роках Домініканська республіка та Малайзія визнані країнами, що здійснили найбільше реформування податкового законодавства. Україну відзначено як одну з держав, що спростила процедуру сплати податків (на ряду з Китаєм, Францією, Грецією, Азербайджано та ін.).

Для порівняння податкового навантаження в Україні з іншими державами пропонуємо розглянути таблицю 2.

В наведеній таблиці ступінь податкового навантаження найбільш повно виражається через показник загальної ставки оподаткування. В Україні вона становить 58,7% обсягу доходів, в США 42,3%, Росії – 48,7, Італії – 73,3, Швейцарії – 28,9, Великобританії – 35,3, Німеччині – 29,9.

Використання таких показників як кількість податкових платежів та час, необхідний для їх розрахунку та сплати є нововведенням, і виправданим, адже характеризує навантаження на платника податків не тільки розміром платежів, але і механізмом їх сплати.

Таким чином результати досліджень податкового навантаження в Україні та за кордоном показали, що хоча податковий коефіцієнт (відношення всіх сплачених податків і соціальних відрахувань до ВВП) на рівні 31,6% є невисоким та ставить Україну на один щабель з такими державами, як США (26,4%), Японія (25,8%), Португалія (33,9%), Ірландія (28,4%), Австралія (31,5%), Турція (31,1%), Росія (33,8%), проте це не свідчить про помірний рівень податкового навантаження, адже показник не враховує тінізацію економіки (а в Україні вона одна з найвищих в світі – близько 50%) та реальні вимоги до платників податків. Розроблена методологія Світового Банку спільно з PriceWaterhouseCoopers надала більш об'єктивні результати стосовно податкового навантаження в Україні: узагальнена податкова ставка 58,4%, кількість податкових платежів в рік – 99, час, що витрачається на розрахунок та сплату податку – 848 год/рік. Таким чином по податковому навантаженню Україна посідає 147 місце в світі, а в узагальнюючому рейтингу простоти оподаткування – 180 місце із 181, поступаючись лише Білорусії.

**Таблиця 2**

**Показники простоти сплати податків деяких країн за оцінкою**

**Pricewaterhousecoopers [6]**

Країна	Кількість податкових платежів		Час, необхідний для розрахунку та сплати податків		Загальна ставка оподаткування		Узагальнений рейтинг простоти оподаткування
	показник	місце в	показник,	місце в	показник,	місце в	

		рейтингу	год/рік	рейтингу	%	рейтингу	
Австрія	22	70	170	59	<b>54,5</b>	141	93
Великобританія	8	10	105	24	<b>35,3</b>	59	16
Німеччина	9	16	135	41	<b>29,9</b>	31	13
Франція	11	30	132	40	<b>65,4</b>	160	66
США	10	26	187	65	<b>42,3</b>	92	46
Швейцарія	24	80	104	23	<b>28,9</b>	69	52
Італія	15	44	334	133	<b>73,3</b>	166	128
Польща	40	127	418	151	<b>40,2</b>	83	142
Японія	13	36	355	139	<b>55,4</b>	142	112
Росія	22	70	448	155	<b>48,7</b>	123	134
Україна	<b>99</b>	<b>178</b>	<b>848</b>	<b>172</b>	<b>58,4</b>	<b>147</b>	<b>180</b>

**Висновки.** Таким чином високий рівень податкового навантаження в Україні не стимулює інвестиційні процеси, сприяє розвитку тіньового сектору та гальмує розвиток економіки загалом. Встановлення середньої оптимальної податкової ставки сформує низку стимулів. Спочатку за рахунок притоку інвестицій, розширення виробництва, збільшення доходів зросте і податкова база. Потім відбуватиметься міжгалузеве вирівнювання за рівнем рентабельності. Зменшиться розрив між низько - й високо-оподатковуваними галузями. І нарешті, зменшиться розмір тіньових доходів через зникнення стимулів для відхилення від податків. Всі ці заходи у довгостроковому періоді нададуть значно більші податкові надходження в державний бюджет.

### Список літератури

1. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
2. Шарікова О.В. Податкове навантаження як фактор тінізації економіки.
3. Білостоцька В.О., Островецький В.І. Податкове навантаження в Україні// Фінанси України, 2002, №12
4. Корнус В. Податкове навантаження та купівельна спроможність населення в економіці України // Вісник НБУ. – 2005.- №7. – с.35-37
5. Doing business 2008 (2009). The International Bank for Reconstruction and Development. The World Bank. Washington, 2007 (2008) <http://www.doingbusiness.org>
6. Paying Taxes 2008 (2009) The International Bank for Reconstruction and Development. The World Bank. Washington, 2007 (2008) <http://www.doingbusiness.org>

