

## ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ В УКРАЇНІ

*Проаналізовано сутність податкового навантаження, визначено рівень податкового навантаження на вітчизняну економіку та запропоновано шляхи зниження податкового тягара.*

*Analyzed the nature of the tax burden, defined level of tax burden on the domestic economy and propose ways of reducing the tax burden.*

*Ключові слова: податкове навантаження, оптимізація оподаткування, державний бюджет, Податковий кодекс.*

### ВСТУП

В умовах докорінної перебудови соціальних та економічних основ господарювання в Україні значно зростає роль податків та податкової політики держави. Остання являє собою цілеспрямовану діяльність держави у сфері встановлення і справляння податків. Водночас податкову політику держави необхідно побудувати так, щоб, з одного боку, забезпечити виконання базової функції податків — фіскальної; з іншого — сприяти створенню стимулів для піднесення активності підприємницької діяльності, зростання внутрішніх та зовнішніх інвестицій в економіку, підвищення конкурентоспроможності національних підприємств на світовому ринку. Сьогодні досягненню цих двох протилежних за своєю суттю цілей заважає ряд важливих проблем, що стоять перед науковцями, державними діячами, платниками податків.

Однією з найгостріших є проблема надмірного податкового навантаження та визначення оптимального рівня оподаткування, який забезпечував би стабільні та достатні надходження у Державний бюджет України, а, з іншого боку, не ліквідував би стимулів до активізації підприємницької діяльності та розвитку національної економіки в цілому. Ідея зниження податкового тиску є привабливою та має достатньо прихильників, передусім у країнах з перехідною економікою. В статті розглянуто, чи існують сьогодні в Україні передумови для ефективного вирішення проблеми значного податкового навантаження і якими шляхами це можна здійснити.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

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. Андрущенка, В. Вишневецького, І. Луїної, А. Соколовської, В. Федосова та ін.

### ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Мета статті — розкрити сутність податкового навантаження, визначити рівень податкового навантаження на вітчизняну економіку та запропонувати шляхи зниження податкового тягара.

### РЕЗУЛЬТАТИ

Передусім з'ясуємо сутність поняття "податкове навантаження" для проведення подальшого його аналізу та оцінки. Поняття "податкове навантаження" можна визначити 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.

На мікрорівні під податковим навантаженням розуміють вартісний вираз усієї сукупності податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів, які повинна сплачувати юридична чи фізична особа згідно з чинним податковим законодавством країни. Оцінка податкового тиску на підприємства проводиться, як правило, на основі аналізу статистичних даних та використання методів економіко-математичного моделювання. Мета розрахунків полягає у визначенні тривалості періоду, протягом якого ріст бази оподаткування (відбувся за рахунок зниження ставок податків та зборів) зможе забезпечити збільшення платежів підприємств до бюджету і компенсувати початкове скорочення його доходів [1].

Надмірне податкове навантаження в Україні негативно впливає на розвиток національної економіки, стримує ділову активність суб'єктів господарювання, формує атмосферу недовіри громадян до фінансових інститутів, призводить до "тінізації" економіки, відтоку національних капіталів за кордон, уповільнює зростання валового внутрішнього продукту та є однією з причиною виникнення соціальної напруженості.

Зниження податкового навантаження є необхідною умовою виходу України з економічної кризи, що приведе до формування цілої низки позитивних зрушень в економічній і податковій сферах.

У макроекономічному масштабі податкове навантаження визначається як відношення фактичних податкових надходжень у зведений бюджет держави до обсягу валового внутрішнього продукту:

$$\text{ПН} = \frac{\text{ПН}}{\text{ВВП}} \times 100 \% \quad (1),$$

де ПН — податкове навантаження;  
ПН — фактичні податкові надходження до бюджету;  
ВВП — розмір валового внутрішнього продукту за відповідний рік.

Однак, такий розрахунок показника є дещо суперечливим. Це пояснюється двома основними моментами: 1) він не враховує потенційні податкові надходження, які через різні причини (передусім важкість податкового тягара) не надійшли у бюджет держави; 2) поза розрахунком залишається та частина ВВП, що не відображена у офіційній статистиці, тобто вироблена у тіньовому секторі економіки і запропонована на ринку.

Таким чином, показник податкового навантаження не враховує втрати і бюджету, і ВВП, зумовлені, власне, важкістю цього навантаження. Тому при використанні формули (1) маємо заниження абсолютних значень показників податкових надходжень та обсягу ВВП, що призводить до отримання результатів із відносно високим ступенем похибки [2].

Необхідність розрахунку точного рівня податкового навантаження зумовлена потребою визначення подальшої стратегії у реформуванні податкової системи. Проблема загострюється ще й тим, що сьогодні немає однозначної відповіді на запитання: який рівень податкового тиску в Україні — надмірний, недостатній чи оптимальний?

При аналізі даної проблеми ми провели окремі порівняння та зіставлення даних проведення податкових реформ у країнах Центральної та Східної Європи. Ці країни постсоціалістичного простору, з одного боку, є схожими до України за економічними, природними та геополітичними показниками, а з іншого — темпи проведення цих реформ є швидшими й відповідно їх результати набагато показовіші, незважаючи на той факт, що впровадження економічних реформ розпочалося не набагато раніше проголошення незалежності нашою державою.

За даними МВФ та Світового банку, наслідками проведення перших етапів економічних реформ у країнах із перехідною економікою стало зниження загального рівня сумарних податкових надходжень у структурі ВВП. У ряді країн розпочався значний спад (у 2 та більше разів) рівня податкового навантаження, зокрема в Албанії показник податкового навантаження, який у 1989 р. становив 48,0 %, після впровадження реформ у 1993 р. був лише 28,0 %, у Болгарії — 59,6 % та 37,4 % до та після реформ відповідно, у Грузії — 31,5 % та 12,7 %, у Киргизстані — 38,5 % та 14,2 %, у Литві — 49,8 % та 25,1 %.

Однак, у країнах Центральної та Східної Європи, в яких сьогодні відбувається швидке просування шляхом ринкових перетворень, дореформені та пореформені рівні податкового навантаження не зазнали суттєвих змін у бік зменшення, а в окремих з них і дещо збільшились. Так, в Естонії рівень податкового навантаження до та після реформ становив 43,0 % та 32,5 % відповідно, у Польщі — 41,4 % та 45,5 %, Угорщині — 59,6 % та 54,1 %, Хорватії — 14,9 % та 20,1 %. У Чехії та Словаччині відмічено збільшення податкового навантаження — з 42,8 %, який мав місце у Чехословаччині у 1989 р., до 48,5 % у Чехії та 48,1 % у Словаччині у 1993 р.

Досвід проведення перших етапів реформ у країнах Центральної та Східної Європи доводить, що основною метою їх проведення було не зниження загального рівня податкового навантаження, а забезпечення стабільності та надійності податкового законодавства, максимальне наближення його до європейських зразків. Так, у цих країнах робота щодо формування якісного нового податкового законодавства була розпочата ще у 80-х роках. З початком ринкових перетворень це законодавство активно впроваджувалося у життя, проводилась постійна робота щодо роз'яснення принципів, змісту та його спрямованості. Дані заходи допомогли прийняттю стабільного та ефективного податкового законодавства, що в цілому співпало з початком економічного піднесення у цих країнах. Наприклад, у Польщі до кінця 1992 р. було подолано бар'єр закінчення рецесії та наступив етап прискореного економічного зростання [3].

Щодо України, то сьогодні немає однозначної оцінки важкості податкового тягаря. Ряд учених та державних діячів зазначають, що податкова система не є надмірно жорсткою, рівень оподаткування не є надто великим і не перевищує середні показники в країнах з перехідною економікою.

Думка учених стосовно значного податкового навантаження співпадає із оцінкою важкості податкового тягаря в Україні аналітиками Світового банку. За їхніми підрахунками, загальне податкове навантаження, включаючи відрахування у соціальні фонди, становить приблизно 35 % ВВП. Це підтверджує, що українські підприємства та громадяни несуть податкове навантаження, адекватне країнам зі значно вищими рівнями прибутків та особистих доходів відповідно.

Говорячи про зниження податкового навантаження, яке передбачене Податковим кодексом, Міністр фінансів Федір Ярошенко зазначив, що це є потужним додатковим інвестиційним ресурсом для суб'єктів підприємницької діяльності. Його обсяги складають більше 40 млрд грн. Ці кошти спрямовуються на розвиток виробництва, випуск нової продукції та виплати заробітної плати працівникам. Окрім того, завдяки бюджетній підтримці реалізуються інфраструктурні та енергозберігаючі проекти. Суттєву підтримку одержує економіка за рахунок фінансування об'єктів Євро-2012, яка збільшена у поточному році до 20 млрд гривень. Міністром відзначено також стабілізацію державних фінансів: бюджет вчасно фінансує свої зобов'язання, поліпшилась ситуація з відшкодуванням ПДВ, зростають доходи громадян [4].

Проте, проблема податкового навантаження загострюється ще й тим, що близько половини економічно активних суб'єктів господарювання знаходиться в тіні і, як мінімум, половина платників податків приховують свої доходи від оподаткування. Повне податкове навантаження несе лише незначна частка економічно активного населення держави.

Отже, реальне податкове навантаження в Україні, яке несуть зако-нослухняні платники податків, набагато вище від офіційно визначеного. Головними причинами цієї розбіжності, на нашу думку, є наступні.

1. Відсутність стабільної та послідовної податкової політики, науково обґрунтованих орієнтирів її проведення; постійні зміни податкового законодавства, які практично неможливо відстежити та виконати.

2. Наявність значної кількості податкових пільг та преференцій, що надаються різним категоріям платників податків, встановлених у багатьох випадках лише підзаконними актами, а не спеціальним законом, як цього вимагає Конституція України та Податковий кодекс.

3. Існування механізму незаконного тіньового податкового тиску, який ставить суб'єкти господарювання у скрутне становище. Наявність хабарництва та корупції у податкових і митних органах, що дає змогу багатьом підприємцям уникати сплати повної суми податків.

4. Значна асиметричність податкової системи України. Наявність великої частки у структурі ВВП так званої "бартерної" економіки (до 40 % ВВП), від якої фактично немає надходжень у бюджеті, а також "пільгової" економіки, яка сплачує лише такі окремі непрямі податки, як ПДВ та акциз. Тому практично весь податковий тягар повинна нести лише частина офіційної економіки, що сплачує більшу частку своєї доданої вартості.

Ці та ряд інших причин ускладнюють проблему надмірного податкового навантаження. Як наслідок, податкова система в цілому виконує антистимулюючий вплив на економіку, принципи оподаткування порушуються, а непосильний податковий тягар змушує діяти нелегально.

У пошуках виходу з даної ситуації основну увагу необхідно приділити двом основним напрямкам.

1. Створення належних макроекономічних умов для стимулювання сукупного попиту як вирішального фактора поживлення економіки, нарощування виробництва, а відтак, і розширення податкової бази. Це при тих же розмірах податкових ставок (тобто без посилення податкового навантаження) забезпечить ріст дохідної частини бюджету. Через механізм останнього держава за рахунок збільшення отриманих надходжень зможе більшою мірою стимулювати попит, збільшивши та безпечивши своєчасну виплату заробітних плат, пенсій, соціальних виплат тощо, збільшивши видатки на інвестиційно-інноваційну діяльність.

Даний підхід базується на теорії англійського вченого Дж.М. Кейнса, який у праці "Загальна теорія зай-

нятості, процента і грошей" (1936) основним фактором забезпечення сталого економічного зростання визначає саме ефективний сукупний попит, для розширення якого, з одного боку, необхідно збільшувати державні видатки, а з іншого — скорочувати податкові надходження. Основними недоліками, які досить ускладнюють використання даного підходу в Україні у сьогоdnішніх умовах, на нашу думку, є: по-перше, наявність часового лагу між заходами із стимулювання сукупного попиту та зростання податкових надходжень як результату розширення виробництва й сфери послуг і відповідно розширення податкової бази; по-друге, фактична наявність дефіциту Державного бюджету України та зростання зовнішнього державного боргу виключають можливість збільшення державних видатків при одночасному зменшенні податкового навантаження. Дійсно, постійна потреба у коштах для фінансування бюджетних установ, значні соціальні виплати — все це вимагає отримання якомога більших податкових надходжень щорічно. Ці поточні завдання унеможливають урахування перспективного бачення проблеми. Тому декларовані окремими представниками державної влади позиції щодо зменшення розмірів ставок окремих податків, повне скасування деяких податків та зборів взагалі на практиці не забезпечуються. Навпаки, з прийняттям щорічного закону про держбюджет "тимчасово" вводяться нові, іноді навіть не передбачені законами з питань оподаткування податки та збори (гербовий збір, "амортизаційний" податок до державного бюджету за рахунок понижуючого коефіцієнта амортизації та ін.). Звичайно, причиною цього є й криза політичної системи нашого суспільства, проте об'єктом наших досліджень виступають, передусім, економічні складові даної проблеми [5].

2. Другий напрям вирішення цієї проблеми, який, на нашу думку, є більш прийнятним для економіки України, базується на теорії економіки пропозиції. Інтерпретація аргументів прибічників даної теорії представлена кривою Лаффера — залежність податкових надходжень у бюджет від розміру податкових ставок. Дана теорія була використана на практиці адміністрацією президента Рейгана в межах податкової реформи 80-х років, потім практично у більшості розвинених країн Європи.

Аналіз даного напрямку у контексті можливостей його використання в нинішніх умовах транзитивної економіки України характеризується великою кількістю досліджень та розробок. Однак сьогodні моделі знаходження оптимальної податкової ставки, що пропонуються такими вітчизняними ученими, як П. Мельник, І. Якушик, І. Чугунов, В. Петренко, А. Скрипник, В. Дудко, А. Накай, М. Вдовиченко та ін., значно відрізняються у своїх структурах, припущеннях, а відтак, і результатах. Тому єдиною методикою знаходження оптимальної податкової ставки, на жаль, не розроблено й досі.

Досить показовими необхідно визнати дослідження ефекту Лаффера економістами близького зарубіжжя — С. Мовшовичем, А. Соколовським, В. Папавою, А. Дагаєвим, Е. Балацьким та ін. Визначальним моментом при вивченні їхніх підходів є відносна порівнюваність економіки України із країнами близького зарубіжжя, тому придатність запропонованих авторами результатів до використання у нашій державі [6].

Враховуючи вищевикладене, а також опрацювавши матеріали досліджень цих та ряду інших зарубіжних учених, необхідно визначити наступні передумови оптимізації податкового навантаження в Україні з використанням математичних та емпіричних аспектів кривої Лаффера.

1) транзитивна економіка характеризується значним запасом вільних виробничих потужностей, тобто має місце так звана "некроекономіка", що підвищує можливість прояву ефекта Лаффера.

2) крива Лаффера найкращим чином описує криволінійну залежність податкових надходжень у бюджет

від ставки ПДВ, акцизів; досить проблематичним є застосування цього підходу при аналізі окремих податків, таких як податок на прибуток та прибутковий податок з громадян.

3) необхідно враховувати часовий інтервал дослідження, оскільки для довгострокового періоду оптимальний рівень податкового навантаження нижчий, ніж для короткострокового.

4) при побудові оптимізаційної моделі податкових надходжень необхідно враховувати фактор часу, тобто наявність часового лагу між зниженням рівня податкового навантаження та ростом цих надходжень до бюджету.

5) найбільша проблема при побудові моделі з використанням ефекту Лаффера знаходиться у площині правильного визначення її вхідних параметрів, зокрема рівня реального податкового навантаження та його місцезнаходження на фіскальній кривій Лаффера.

Враховання цих передумов дозволить об'єктивно оцінити можливості практичного використання ефекту Лаффера при побудові моделі оптимізації податкових надходжень в Україні. Однак для побудови ефективної податкової системи необхідно не лише досліджувати рівень податкових ставок, але й забезпечувати передусім порядок у встановленні та введенні в дію податків, дотриманні прав і обов'язків платників податків, удосконалювати не лише самі податки, а й механізм та техніку оподаткування, ефективну узгодженість та взаємодію всіх елементів системи оподаткування.

## ВИСНОВКИ

Розкривши сутність та рівні податкового навантаження, визначивши його вплив на вітчизняну економіку та дослідивши запропоновані шляхи зниження податкового тягаря, можна зробити висновок про необхідність поступового зниження податкового навантаження за допомогою міжнародного досвіду, адаптуючи його до специфіки та умов розвитку нашої країни та створення умов, в яких майже неможливо буде ухилитися від сплати податкових зобов'язань, що призведе до поступового збільшення надходжень до державного бюджету, а також треба подбати про те, щоб податкові надходження були доцільно розподілені. За умови ефективного реформування податкової системи в частині зниження реального податкового навантаження Україна матиме шанси стати серйозним суб'єктом податкової конкуренції на світовому просторі.

## Література:

1. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. — 2006. — № 7. — С. 4 — 12.
2. Ковалюк О.М. Важливий крок до зменшення податкового тягаря в Україні / О.М. Ковалюк // Фінанси України. — 2004. — № 1. — С. 55.
3. Ткаченко Н.М. Податкові системи країн світу та України. Облік та звітність: [Навчально-методичний посібник] / Н.М. Ткаченко, Т.М. Горова, Н.О. Ільченко — К.: Алерта, 2004. — С. 534.
4. Ярошенко Ф. "Передбачене Податковим кодексом зниження податкового навантаження є потужним додатковим інвестиційним ресурсом для суб'єктів підприємницької діяльності [Електронний ресурс]. — Режим доступу до журн.: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=294839&cat\\_id=53608](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=294839&cat_id=53608)
5. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: [учеб. пособие] / В.М. Пушкарева. — М.: Финансы и статистика, 2003. — С. 147—159.
6. Соціально-економічний стан України: наслідки для народу та держави (національна доповідь) / [Хвесьик М.А., Бандур С.І., Корецький М.Х. та ін.]; за заг. ред. В.М. Гейця та ін. РВПС України НАН України. — К.: НВЦ НБУВ, 2009. — 687 с.

Стаття надійшла до редакції 24.08.2011 р.