

УДК 336.22: 005.336.1(477)

О. Р. Саєнко,
к. е. н., доцент кафедри обліку та оподаткування,
Запорізький національний університет
ORCID ID:0000-0001-8979-9354

DOI: 10.32702/2306-6792.2019.11.30

ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ ЯК ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

O. Saienko,
PhD in Economics, assistant professor, department of accounting and taxing, Zaporizhzhiiy National University

THE TAX BURDEN AS AN ASSESSMENT OF EFFICIENCY OF THE TAX SYSTEM IN UKRAINE

У статті узагальнено зміст визначення "податкове навантаження" на макрорівні та визначено, що ефективність податкової системи залежить від його оптимальної величини. Тому дослідження податкового навантаження як елемента податкової системи є надзвичайно актуальним. Обґрунтовано, що податкове навантаження значно впливає на економічне середовище країни, ділову активність суб'єктів господарювання, інвестиційну привабливість, формує умови соціального, фінансового й економічного розвитку. У рамках поставленої мети проаналізовано рівень податкового навантаження в Україні за 2016—2018 рр., досліджено індекс економічної свободи України в динаміці та його вплив на розвиток підприємницької діяльності. Надано рекомендації щодо шляхів оптимізації податкового навантаження на умовах зарубіжного досвіду. Перспективами подальших досліджень у цьому напрямі є пошук шляхів оптимізації податкового навантаження з метою досягнення соціальної справедливості.

In the article generalized maintenance of determination of "Tax burden" on a macro level. Efficiency of the tax system depends on optimum tax burden. Therefore research of tax burden as an element of the tax system is extremely relevant. Grounded, that estimation of level of tax burden is the instrument of research of influence of taxes on the economic environment of country, financially economic activity of business entities, them business activity, investment attractiveness and forms the terms of social, financial and economic development on a macro level. By adjusting of level of tax the burden state can both stimulate and restrain development of separate types of production. Within the framework of the put purpose the level of tax is analysed burden in Ukraine for 2016-2018, investigational index of economic freedom of Ukraine in a dynamics and his influence on development of entrepreneurial activity, certainly level of shadow economy, the possible ways of unshadowing of the Ukrainian economy are considered. Certainly, that an index of economic freedom is the index of estimation of freedom of country from point of ownership and freedom rights from government control. Experience of the world countries is studied in relation to forming of effective tax policy and the level of tax of burden Ukraine is appraised. Determination of directions of legislative settlement of contradictory questions of the operating system of taxation and formulated tasks optimization of the tax system is offered subject to conditions and the use of foreign experience unshadowing of economy on the basis of his adaptation to the specific and terms of development of domestic economy. Recommendations are grounded in relation to optimization of tax burden at macroeconomic level with the purpose of determination of directions of reformation of the domestic tax system. On the basis of the conducted research certainly the desired effects of influence of taxes are on a macro level: increase of production in general and separate products in particular; a change of pattern of production is in the direction desired for society; increase of efficiency of the use of resources; an increase of profits is in a budget; increase of level of employment and on this basis of increase of profits of population; a decline of standard of prices is on food stuffs; increase of production of organic goods; a decline of negative influence is on circumferential. The prospect of further research in this direction is to optimize the tax burden in order to achieve social justice.

Ключові слова: податкове навантаження, система оподаткування, податкова політика, валовий внутрішній продукт, оптимізація податкового навантаження.

Key words: tax burden, tax system, tax policy, gross domestic product, optimization of tax burden.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Система оподаткування є основою економічного середовища країни. Податки є одним із головних важелів впливу на процеси виробництва, інноваційні процеси, розвиток галузей

економіки, залучення інвестицій, рівень життя населення. Рівень податкового навантаження в країні є важливим чинником щодо визначення ефективності бізнесу для власників та подальшого розвитку економіки загалом. По-

трібно пам'ятати, що неефективне адміністрування податків, посилення контролю з боку фіскальних органів або надмірне податкове навантаження є причинами використання суб'єктами господарювання операцій для ведення тіньового бізнесу, тобто платниками може обиратися шлях ухилення від оподаткування, що, в свою чергу, негативно позначається на формуванні доходів бюджету. Регулювання податкового навантаження на макrorівні можна здійснювати такими шляхами, як зміна діючих ставок оподаткування та надання податкових пільг. Усі визначені проблеми підтверджують необхідність дослідження рівня податкового навантаження на макrorівні та пошук шляхів його оптимізації.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблеми розуміння податкового навантаження та можливі шляхи його оптимізації є надзвичайно актуальними і широко висвітлюються у науковій літературі. Над цими питаннями працювало багато провідних зарубіжних науковців, а саме: Д. Відасін, Дж. Вілсон, О.М. Лібман, Д. Мітчел, О.І. Погорлецький, О.М. Пузін та ін.

Також зазначені питання щодо дослідження впливу податків на економічний розвиток у своїх працях розглядали наступні вітчизняні науковці: Ю.Б. Іванов, В.М. Кміть, А.І. Крисоватий, С.В. Леонов, Д.М. Серебрянський, О.О. Сунцова та ін. Згаданими науковцями зроблено значний внесок у розвиток науки про оптимальне оподаткування, однак на сьогодні є необхідність дослідження проблем податкового навантаження на макrorівні та шляхів його оптимізації.

МЕТА ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є проведення оцінки ефективності податкової системи України на підставі дослідження податкового навантаження на макrorівні та пошук шляхів його оптимізації.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

У сучасних ринкових умовах податки є одним з найбільш впливових чинників державного впливу на економіку країни. Завдяки податкам відбувається акумулювання коштів для забезпечення виконання державою своїх першочергових функцій. Величину податкового навантаження на макrorівні визначає сума усіх податків у країні на різних рівнях. Саме цей показник впливає на загальний економічний

розвиток, ділову активність, інвестиційну прихильність, а також формує умови соціального, фінансового та економічного розвитку.

Для визначення напрямів оптимізації державного податкового навантаження необхідно дослідити сутність цього поняття. В цілому під загальноекономічним податковим навантаженням необхідно розуміти частку податкових надходжень у валовому внутрішньому продукті, що характеризує сукупний вплив податків на економіку країни в цілому, тобто фактично є показником ефективності державної податкової політики [1].

Економічний зміст податкового навантаження можна визначити як частку доходу суб'єкта господарювання, що вилучається державою через систему податків до бюджету або як ступінь впливу системи оподаткування на результати їхньої діяльності.

У міжнародній статистиці для виміру загальноекономічного рівня податкового навантаження застосовується податковий коефіцієнт, що розраховується як відношення суми сплачених податків, з урахуванням обов'язкових соціальних відрахувань, до валового внутрішнього продукту у ринкових цінах.

Визначення податкового навантаження на макrorівні складається з таких етапів:

- аналіз чинного законодавства щодо суб'єктів та об'єктів оподаткування та їх систематизація;
- аналіз та класифікація податків із визначенням їх платників;
- класифікація суми сплачених податків за суб'єктами оподаткування;
- аналіз та визначення загальної суми податкових платежів, що сплачуються різними суб'єктами оподаткування;
- аналіз і визначення рівня податкового навантаження на економіку [2].

Для проведення розрахунку податкового навантаження розглянемо наступні макроекономічні показники України:

- податкові надходження до бюджету;
- ВВП.

За період 2016—2018 рр. розмір податкового надходження до державного бюджету України становив:

- 2016 рік — 650782 млн грн;
- 2017 рік — 828159 млн грн;
- 2018 рік — 979977 млн грн [3].

Таким чином, за аналізований період загальний обсяг податкових надходжень до бюджету зріс на 329 195 млн грн або 50,6 %.

При аналізі розміру ВВП в Україні за визначений період також спостерігаємо тенден-

Таблиця 1. Рівень загальноєкономічного податкового навантаження України

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Порівняння 2018 р. з 2016 р.	
				Δ	Тр, %
Податкові надходження до бюджету (млн грн)	650 782	828159	979977	329195	150,58
ВВП (млн грн)	2 383 182	2 982 920	3 558 706	1175524	149,33
Рівень податкового навантаження (%)	27,31	27,76	28,54	1,23	104,50

цію зростання:

- 2016 рік — 2383182 млн грн;
- 2017 рік — 2982920 млн грн;
- 2018 рік — 3558706 [4].

Тобто за три роки тобто зростання ВВП становить 49,3% або 1175524 млн грн

На підставі визначених макроекономічних показників розрахуємо рівень з податкового навантаження за аналізований період за методом визначення податкового коефіцієнта (табл. 1).

Коефіцієнт загальноєкономічного податкового навантаження за період 2016—2018 рр. має такі значення: 2016 р. — 27,3%, 2017 р. — 27,76%, 2018 р. — 28,54%. Всього за аналізований період відбулося зростання даного показника на 1,24%. Аналіз бюджетів України за 2017—2019 рр. дає можливість зробити висновок, що зростання

Таблиця 2. Податкові ставки у країнах ЄС та в Україні за 2018 р.

Країна	ПДВ (базова)	Податок на прибуток (базова)	ПДФО (максимальна)
Австрія	20	25,0	50,0
Бельгія	21	34,0	53,2
Болгарія	20	10,0	10,0
Великобританія	20	19,0	45,0
Греція	24	29,0	55,0
Данія	25	22,0	55,8
Ірландія	23	12,5	48,0
Іспанія	21	25,0	43,5
Італія	22	27,8	47,2
Кіпр	19	12,5	35,0
Латвія	21	15,0	23,0
Литва	21	15,0	15,0
Люксембург	17	27,1	45,8
Мальта	18	35,0	35,0
Нідерланди	21	25,0	52,0
Німеччина	19	30,2	47,5
Польща	23	19,0	32,0
Португалія	23	29,5	56,2
Румунія	19	16,0	16,0
Словенія	22	19,0	50,0
Словаччина	20	21,0	25,0
Угорщина	27	10,8	15,0
Фінляндія	24	20,0	51,4
Франція	20	34,4	50,2
Хорватія	25	18,0	42,4
Чеська республіка	21	19,0	15,0
Швеція	25	22,0	57,1
Естонія	20	20,0	20,0
Середня ставка по країнах ЄС	21,5	21,89	39,98
Україна	20	18,0	18,0

коефіцієнта податкового навантаження відбулося за рахунок посилення контролю з боку фіскальних органів.

Метод податкового коефіцієнта залишається найбільш розповсюдженим при спробах визначення податкового навантаження на макроекономічному рівні. Наступний метод, що застосовується для визначення податкового навантаження є метод визначення ефективної податкової ставки, методику розрахунку якої запропонували Е. Мендоза, А. Разін та А. Тезар [5].

Ефективна податкова ставка (далі — ЕПС) або імпліцитна — це рівень щорічного податкового навантаження на різні види економічних доходів або діяльності, як-от: праця, споживання і капітал. ЕПС відображає агреговані податкові надходження у вигляді процентного співвідношення до потенційної бази оподаткування по кожному виду. Даний показник є офіційним у ЄС, на його основі здійснюється аналіз ефективності податкової політики держави, рівень її розвитку, приймаються рішення щодо необхідності покращання податкового режиму тощо.

Методологія обрахунку цього індексу включає аналіз трьох складових: ставки прибуткового податку з громадян, ставки корпоративного податку і співвідношення загальної суми податкових надходжень до ВВП.

З огляду рівня ставок основних бюджетонаповнюючих податків в Україні (ПДВ, податок на прибуток та ПДФО), то у порівнянні з країнами ЄС Україну можна віднести до групи помірною оподаткування (табл. 2). Особливо це стосується ПДФО, максимальна ставка якого є значно нижчою середнього значення по країнах ЄС.

Окрім офіційної методики визначення податкового навантаження у ЄС шляхом обчислення ефективних ставок оподаткування, існують ще й методики, які можна охарактеризувати як рейтингові, тобто такі, які дають інформацію про місцезнаходження у рейтингу держав світу щодо певних умов оподаткування. Так, вже 25 років поспіль компанією Heritage Foundation спільно з Wall Street Journal здійснюється підрахунок "Індексу економічної свободи" (Index of Economic Freedom). Необхідно відмітити, що до 2017 року цей індекс формувался з десяти індексів, а з 2017 року було додано ще два індекси:

- "Індекс фіскального здоров'я";
- "Індекс ефективності судової діяльності".

Таблиця 3. Індекс економічної свободи України за 2006–2019 рр.

Роки	Загалом (overall score)	Захист прав власності (property rights)	Свобода від корупції (government integrity)	Ефективність судової діяльності (judicial effectiveness)	Податкове навантаження (tax burden)	Державні витрати (government spending)	Фіскальне здоров'я (fiscal health)	Свобода бізнесу (business freedom)	Свобода праці (labor freedom)	Грошова свобода (monetary freedom)	Свобода торгівлі (trade freedom)	Свобода інвестицій (investment freedom)	Фінансова свобода (financial freedom)
2019	52,3	43,9	29,6	31,5	81,8	46,9	82,6	66,1	46,7	58,6	75,0	35,0	30,0
2018	51,9	41,0	29,0	29,5	80,2	45,0	75,9	62,7	52,8	60,1	81,1	35,0	30,0
2017	48,1	41,4	29,2	22,6	78,6	38,2	67,9	62,1	48,8	47,4	85,9	25,0	30,0
2016	46,8	25,0	26,0	-	78,6	30,6	-	56,8	47,9	66,9	85,8	20,0	30,0
2015	46,9	20,0	25,0	-	78,7	28,0	-	59,3	48,2	78,6	85,8	15,0	30,0
2014	49,3	30,0	21,9	-	79,1	37,5	-	59,8	49,8	78,7	86,2	20,0	30,0
2013	46,3	30,0	23,0	-	78,2	29,4	-	47,6	49,9	71,0	84,4	20,0	30,0
2012	46,1	30,0	24,0	-	78,2	29,4	-	46,2	51,2	67,7	84,4	20,0	30,0
2011	45,8	30,0	22,0	-	77,3	32,9	-	47,1	50,0	63,2	85,2	20,0	30,0
2010	46,4	30,0	25,0	-	77,9	41,1	-	38,7	57,7	61,2	82,6	20,0	30,0
2009	48,8	30,0	27,0	-	77,0	39,0	-	40,5	52,4	68,1	84,0	30,0	40,0
2008	51,0	30,0	28,0	-	79,0	43,0	-	44,4	53,1	69,9	82,2	30,0	50,0
2007	51,5	30,0	26,0	-	83,6	53,2	-	43,6	52,8	68,4	77,2	30,0	50,0
2006	54,4	30,0	22,0	-	90,2	75,8	-	43,1	53,2	72,9	77,2	30,0	50,0
2005	55,8	30,0	23,0	-	83,0	78,6	-	55,0	55,8	76,2	76,2	30,0	50,0

Таким чином, за останні три роки серед 12-и позицій "Індексу економічної свободи" є два показники, що відображають ефективність податкової системи України — "Індекс фіскального здоров'я" та "Індекс податкового навантаження" [6] (табл. 3).

12 індексів оцінюються за шкалою від 0 до 100, причому, показник 100 відповідає максимальній свободі. Вага кожного з 12 факторів вважається однаковою, через це загальний індекс являє собою середнє арифметичне від показників.

У відповідності до значення "Індексу економічної свободи" усі країни згруповані наступним чином:

- від 80 до 100 — вільні;
- від 70 до 79,9 — в основному вільні;
- від 60 до 69,9 — помірно вільні;
- від 50 до 59,9 — в основному не вільні;
- від 0 до 49,9 — деспотичні.

У 2019 році Україна з позначкою "52,3 % свободи" належить до групи "в основному не вільні". Цікаво, що з 2009 року по 2017 рік Україна відносилась до групи "деспотичні".

Проте саме два індекси, що характеризують ефективність податкової системи України ("Індекс фіскального здоров'я" та "Індекс податкового навантаження") вважаються загалом добрими і займають перші два місця серед інших 12-и факторів і складають 82,6 та 81,8 відповідно.

На підставі проведеного аналізу можна зробити висновок, що Україна є відносно вільною у податковому сенсі державою, однак рівень тіньової економіки залишається надзвичайно високим.

Основною метою детінізації економіки України є створення необхідних умов для:

- покращення інвестиційного клімату;
- захисту прав власності;
- захисту трудових відносин;
- подолання корупції й фінансової залежності;
- підвищення ефективності судової діяльності;
- отримання прозорої інформації щодо формування бюджетних витрат.

Такі реформи дадуть поштовх забезпеченню економічного розвитку країни, що за умов високих показників тіньової економіки є неможливим.

Виділимо такі завдання оптимізації податкового навантаження в Україні як елемента системи оподаткування:

- удосконалити адміністрування податків за рахунок підвищення рівня обслуговування платників, прозорості дій податкових органів та підвищення ефективності їх управління;
- удосконалити інструменти податкового регулювання, зокрема податкові пільги, з метою створення умов для активізації інвестиційних та інноваційних процесів вітчизняної економіки та сприяти розвитку наукомістких галузей;
- запровадити інноваційні методи боротьби з ухиленням від сплати податків, що повинні забезпечити, з одного боку, зменшення втручання фіскальних органів у діяльність підприємств, з іншого — гарантувати належний рівень податкової дисципліни;

— посилити відповідальність платників за використання схем, що призводять до умисної мінімізації податкових зобов'язань та дозволяють уникнути сплати податків.

Що стосується оптимізації податкового навантаження на мікрорівні, то підприємства можуть удосконалити власну податкову політику шляхом здійснення наступних заходів:

— аналіз всіх можливих форм договорів щодо ведення фінансово-господарської діяльності;

— визначення ризику здійснення податкових правопорушень;

— приведення обліку та звітності у відповідність до діючих норм законодавства;

— складання податкового календаря та контроль його за виконанням;

— проведення поточного та стратегічного податкового планування;

— аналіз ефективності діючої податкової політики.

ВИСНОВКИ

Рівень податкового навантаження — один із найбільш вагомих зовнішніх чинників, що впливає на діяльність підприємств і тому потребує детального вивчення в умовах реформування фінансової системи України.

При недостатньому рівні податкового навантаження державний бюджет може недоотримати кошти і у цьому випадку уряд держави не може ефективно та в повному обсязі виконувати свої функції. Тому визначення оптимального рівня податкового навантаження — досить складна проблема, що є актуальною в умовах реформування фінансової системи України.

Проаналізувавши чинну податкову систему в Україні, можна зробити висновок, що вона має ряд недоліків. У зв'язку з чим, для вирішення проблеми оптимізації податкового навантаження потрібно розв'язати задачі, що поставлені перед вітчизняною економікою. До можливих шляхів оптимізації податкового навантаження можна віднести наступні: підвищення ефективності адміністрування податків, впровадження податкових пільг для стимулювання інвестиційно-інноваційного розвитку, виключення можливості ухилення від сплати податків та підвищення відповідальності платників.

Крім того, для поліпшення економічного становища та оптимізації податкового навантаження в Україні необхідно врахувати досвід зарубіжних країн на підставі його адаптуван-

ня до специфіки та умов розвитку вітчизняної економіки. Розкриття набутого позитивного практичного досвіду зарубіжних країн і теоретичних знань зарубіжних економістів щодо оптимізації податкового навантаження сприятиме покращенню макро- й мікроекономічної ситуації в нашій країні.

Література:

1. Левченко Н.М. Систематизація методик оцінки податкового навантаження на суб'єктів господарювання. Сталий розвиток економіки. 2011. №6. С. 270—275.

2. Дєєва Н.М., Редіна Н.І., Дулік Т.О. Оподаткування в Україні: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2010. 544 с.

3. Основні показники економічного розвитку. URL: <http://costua.com/budget/revenue/pension/> (дата звернення: 29.04.2019).

4. Валовий внутрішній продукт. URL: <https://index.minfin.com.ua/economy/gdp> (дата звернення: 28.04.2019).

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

6. Індекс економічної свободи // The Heritage Foundation. URL: <https://www.heritage.org/index/explore?view=by-region-country-year> (дата звернення: 27.04.2019).

References:

1. Levchenko, N.M. (2011), "Systematization of methods for assessing the tax burden on business entities", Sustainable development of the economy, vol. 6, pp. 270—275.

2. Dieieva, N.M. Redina, N.I. and Dulik, T.O. (2010), *Opodatkuvannia v Ukraini [Taxation in Ukraine]*, Tsentru uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.

3. The Price of the State (2019), "Key indicators of economic development", available at: <http://costua.com/budget/revenue/pension/> (Accessed 29 April 2019).

4. Minfin (2019), "Gross domestic product", available at: <https://index.minfin.com.ua/economy/gdp> (Accessed 29 April 2019).

5. Sokolovska, A.M. (2006), "Theoretical principles of determining the tax burden and the level of taxation of the economy", *Ekonomika Ukrayiny - Economy of Ukraine*, vol. 7. pp. 4-12.

6. The Heritage Foundation (2019), "Index of economic freedom", available at: <https://www.heritage.org/index/explore?view=by-region-country-year> (Accessed 29 April 2019).

Стаття надійшла до редакції 19.05.2019 р.