

## ФІНАНСИ, БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АУДИТ

УДК 336.22

Павло Каминський,  
канд. екон. наук, доц.

Донецький національний університет  
економіки і торгівлі  
імені Михайла Туган-Барановського,  
м. Кривий Ріг, Україна,  
e-mail: kaminsky75@ukr.net

### ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ ЯК КРИТЕРІЙ ЕФЕКТИВНОСТІ ВЕДЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Pavlo Kamynskyi,  
Cand. Sc. (Econ.),  
Assoc. Prof.

Donetsk National University  
of Economics and Trade named after  
Mykhailo Tugan-Baranovsky,  
Kryvyi Rih, Ukraine,  
e-mail: kaminsky75@ukr.net

### TAX BURDEN AS A TAX POLICY MANAGEMENT EFFICIENCY CRITERION

**Мета.** Метою статті є з'ясування теоретичних основ провадження податкової політики в Україні, визначення як загального показника податкового навантаження суб'єктів господарювання та надання рекомендацій щодо його оптимізації та створення сприятливих умов для розвитку національної економіки.

**Методи.** Використано комплекс загальнонаукових методів гносеології: методи теоретичного узагальнення, аналізу і синтезу, методи графічного, статистичного і математичного аналізу.

**Результати.** Розглянуто сутність податкової політики, визначений її вплив на економіку країни; підходи до визначення поняття «податкове навантаження», його оптимального рівня для економічного розвитку країни. Проведено оцінку і зіставлення розрахунків податкового навантаження, прослідковано його динаміку, здійснено порівняльну оцінку з аналогічними показниками розвинутих країн світу.

**Наукова новизна.** Запропоновано заходи щодо оптимізації податкового навантаження для стимулювання підприємницької діяльності та розвитку національної економіки.

**Практична значимість.** Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що проведене дослідження оптимізації податкового навантаження та ефективності податкової політики України, може бути використане при розробці заходів щодо удосконалення існуючого Податкового кодексу України, стати науковою основою для впровадження шляхів стимулювання підприємницької діяльності та розвитку національної економіки.

**Ключові слова:** податкова політика, податкова система, податкове навантаження, податковий тягар, національна економіка.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Однією з найефективніших форм управління ринковою економікою є створення ефективної податкової політики, бо податки є основним джерелом доходів держави і виступають важливим економічним інструментом стимулювання і регулювання виробництва та ділової активності суб'єктів господарювання. Сукупність усіх податкових платежів на рівні підприємства, регіону та країни встановлює рівень податкового навантаження, який визначає і формує умови фінансово-економічного розвитку держави. Сьогодні податкова система України не стимулює розвиток економіки, а навпаки, внаслідок відсутності стабільного законодавства та надмірного податкового навантаження зростає тінізація економіки та знижується рівень економічного розвитку країни. Податкову політику необхідно побудувати таким чином, щоб не змінити фіскальну функцію податків і стимулювати залучення внутрішніх та зовнішніх інвестицій в економіку країни, активність підприємницької діяльності, підвищення конкурентоспроможності національних підприємств на світовому ринку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Серед науковців, які приділяють значну увагу визначенню причин сучасного стану податкової системи, напрямів здійснення її реформування, проблем податкового навантаження, дослідженню впливу податкової політики на розвиток як фінансової сфери країни в цілому, так і окремих її складових варто виділити С. Адоніна, В. Андрущенко, П. Бечко, В. Вишневецького, О. Данилова, В. Жукевич, Ю. Кушнірчук, О. Левченко, І. Луніну, А. Соколовську, Д. Чеботарьова, О. Фрадинського та ін.

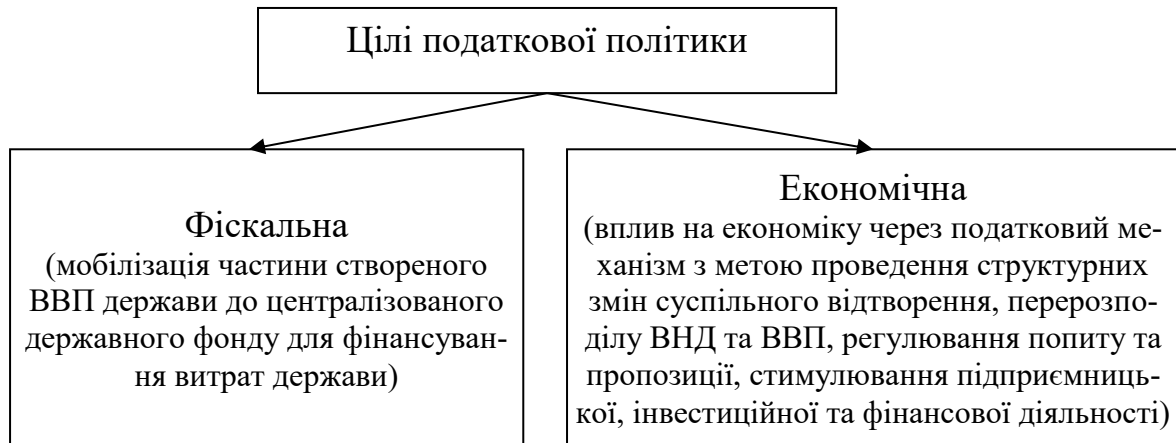
**Постановка завдання.** Метою статті є з'ясування теоретичних основ провадження податкової політики в Україні, визначення як загального показника податкового навантаження суб'єктів господарювання та надання рекомендацій щодо його оптимізації та створення сприятливих умов для розвитку національної економіки.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Податок за своєю сутністю є необхідним елементом розширеного відтворення та важливим чинником зростання суспільної продуктивності праці, економічного потенціалу держави. У розвинутих країнах рівень перерозподілу ВВП через податки є дуже суттєвим, податкові інструменти здійснюють значний вплив на економічний розвиток як окремого суб'єкта господарювання, так і держави в цілому.

Податкова політика – це діяльність держави у сфері встановлення і стягнення податків, зокрема, з формування державних прибутків за рахунок постійних і тимчасових джерел, визначення видів податків, платників, об'єктів, ставок, пільг, механізму зарахування. Формуючи свою податкову політику, держава, шляхом збільшення або скорочення обсягів податкових надходжень, зміни форм оподаткування та податкових ставок, тарифів, звільнення від опо-

даткування окремих галузей, територій, груп населення може сприяти зростанню чи спаду виробництва, створенню робочих місць та умов для розвитку пріоритетних галузей економіки, забезпечення сталого розвитку території [1]. Використовуючи податкові пільги, держава регулює пропорції як у економічній структурі виробництва, так і у розвитку продуктивних сил.

Зміст і цілі податкової політики можуть змінюватися залежно від об'єктивних та суб'єктивних факторів та зумовлені соціально-політичним ладом суспільства. Відокремлюють фіскальну та економічну цілі податкової політики (рис. 1).



**Рисунок 1** – Цілі податкової політики держави

Податкова політика є основним інструментом створення в Україні стабільної системи оподаткування, завданням якої є забезпечення достатнього обсягу надходжень платежів до бюджетів усіх рівнів, ефективного функціонування економіки держави, справедливого підходу до оподаткування всіх категорій платників податків, а також створення умов для подальшої інтеграції України у світове співтовариство [2].

Податкова система України характеризується недосконалістю, нестабільністю податкового законодавства та надмірним податковим навантаженням, що призводить до тінізації діяльності як виробничих, так і торговельних підприємств. Іноземні та українські експерти вважають, що інвестиційний клімат в Україні є несприятливим, оскільки оподаткування реального сектору економіки надто обтяжливе. Воно пригнічує процеси економічного відтворення таким чином, що українські підприємства та організації можуть працювати і отримувати прибуток тільки за умов приховування частки своїх доходів від оподаткування. Проте в останні роки головним завданням реформування податкової системи України є зниження податкового навантаження на економіку. Його виконання забезпечується завдяки зниженню податкових ставок і змінам у механізмі обчислення і сплати податків.

Важливим фіскальним показником є податкове навантаження. Так, Н. Левченко зазначає, що воно характеризує сукупний вплив податків на еко-

номіку країни загалом чи на окремих суб'єктів господарювання, тобто фактично є показником ефективності податкової політики, який впливає на наповнення державних доходів, рівень податкових надходжень у структурі ВВП і відповідно частку ВВП на душу населення [3].

О. Фрадинський визначає податковий тягар за абсолютним та відносним підходами. Для більш повного відображення фіскального тиску на платників податків автором запропоновано розширену формулу.

$$\text{ПН} = \frac{(\text{ФПН} + \text{НПФ} + \text{Н} - \text{П} + \text{Зв})}{\text{ВВП}} * 100\% \quad (1)$$

де ФПН – фактичні податкові надходження;

НПФ – надходження до позабюджетних фондів;

Н – недоїмка;

П – сума переплати;

Зв – сума заборгованості держави із відшкодування (повернення) податків та зборів;

ВВП – валовий внутрішній продукт.

Підсумовуючи теоретичну частину, О. Фрадинський зазначає, що податковий тягар – це узагальнений показник, який характеризує величину податкових вилучень на макрорівні (держави) або мікрорівні (господарюючого суб'єкта) [4].

Слід зазначити, що податкове навантаження пов'язують з ефектом від впливу податків на економіку країни загалом, або на фінансовий стан підприємства зокрема. Українські науковці враховують не лише вплив податків на економіку та на окремих платників, а й взаємозв'язок рівня податків з економічними обмеженнями для підприємств, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямів їх використання. На думку Д. Чеботарьової, економічний зміст податкового навантаження можна було б визначити як частку підприємницького доходу, яка вилучається державою у суб'єкта підприємництва через систему податків та зборів до бюджетів різного рівня, або, іншими словами, ступінь впливу системи оподаткування на результати діяльності суб'єктів господарювання [5].

Зміни загального податкового навантаження можна здійснювати не тільки регулюванням розміру податкових ставок, а й шляхом збільшення чи зменшення обсягів податкових пільг для певних суб'єктів господарювання. Держава зобов'язана завжди проводити помірковану політику податкового тиску для забезпечення стабільних надходжень. Податкова політика повинна бути спрямована на зменшення навантаження на суб'єктів господарювання, та збільшення платників податків, що призведе до зростання надходжень до бюджету.

Показник податкового навантаження на макрорівні відображає ефективність податкової політики, тобто кількісно вимірює сукупний вплив податко-

вих платежів на джерела їхньої сплати. Економічній науці відомо кілька підходів до оцінювання рівня податкового навантаження, а саме:

- 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 [6].

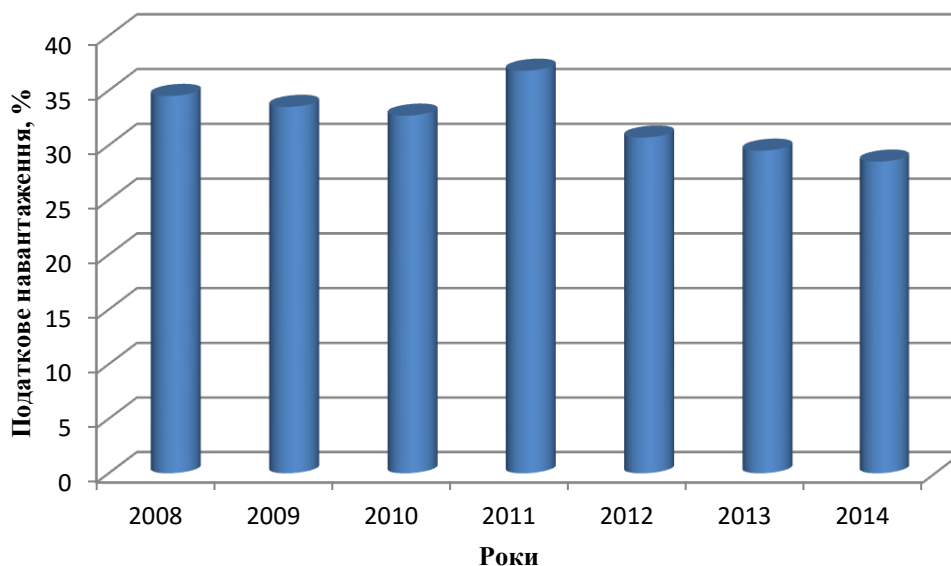
Щоб визначити ефективність оподаткування визначення рівня податкового навантаження будемо працювати за третім методом (табл. 1).

**Таблиця 1** – Динаміка податкового навантаження в Україні [7]

Показники	Роки						
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
ВВП (в фактичних цінах, млн. грн)	948056	913342	1082569	1316600	1408889	1454931	1566728
Темпи росту (зменшення) ВВП, у % до минулого року	-	96,3	118,5	121,6	107,0	103,3	107,7
Податкові надходження до зведеного бюджету України, млн. грн	227165	208073	234448	334692	274700	262800	280200
Страхові внески, млн.грн	99911	97559	119343	150214	157980	166863	165923
Податкове навантаження, %	34,5	33,5	32,7	36,8	30,7	29,5	28,5
Темпи росту (зменшення) податкового навантаження у % до минулого року	-	97,1	97,6	112,5	83,4	96,1	96,6

Проаналізувавши дані соціально-економічного навантаження на підприємства України, слід визнати, що рівень податкового навантаження в Україні в динаміці постійно змінювався. Якщо аналізувати тенденцію за 2008-2010 роки, то слід відзначити, що відбувалось зменшення податкового навантаження. Так, у 2010 році рівень податкового навантаження становив 32,7 %, що на 0,8 % менше ніж у 2009 році та на 1,8 % менше ніж у 2008 році (табл.1). Однак, як свідчать розрахунки у 2011 році податкове навантаження досягло найвищого рівня – 36,8%. В 2012-2014 рр. спостерігається зменшення податкового навантаження, різкий спад відбувся після 2011 року (з 36,8% у 2011 до 28,5% у 2014 році).

Динаміку податкового навантаження зображено на рисунку 2.



**Рисунок 2** – Динаміка податкового навантаження на економіку України

За оцінками західних експертів, Україна належить до десяти країн з найскладнішими податковими системами. Тінізація економіки, за офіційними оцінками Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, сягає 30-33 відсотків, за експертними оцінками – 45 %. За підрахунками консалтингової компанії Boston Consulting Group, українські підприємства щороку недоплачують у бюджет 25 млрд дол.США. Майже 20 % прибутку приховується від сплати податків [7].

Водночас за кількістю податків Україна посідає 91-ше місце в рейтингу серед 185 країн світу, обстежуваних щорічно Світовим банком, за податковим навантаженням – 154-те, а за витратами часу на адміністрування податку – 171-ше місце (табл. 2).

У Звіті Світового банку щодо рейтингу легкості ведення бізнесу Doing Business-2015 приділяється увага такому недоліку української податкової системи, як витрати часу на адміністрування податкових платежів. Порівняно з нашими сусідами, Україна посідає друге місце за витратами часу на адміністрування податкових платежів – 350 годин на рік (припускаючи восьмигодинний робочий день, це два місяці повної зайнятості) [9].

**Таблиця 2** – Оцінка ефективності податкової системи України, порівняно з країнами ЄС, ЦСЄ та СНД у 2014 р. [8]

Показник	Країни ЄС	Країни ЦСЄ	Країни СНД	Україна
ВВП на одну особу, тис. дол. США	32,8	9,0	9,1	3,01
Загальна оцінка податкової системи	61	99	110	165
Оцінка за кількістю податків	41	78	86	91
Оцінка за податковим навантаженням	104	94	117	154
Оцінка за затратами часу на адміністрування	71	115	108	171

Україна має найнижчі показники ефективності податкової системи та ВВП на одну особу серед груп країн, своїх сусідів – ЄС, ЦСЄ та СНД, що свідчить про значний податковий тиск на національну економіку.

Для більшої об'єктивності порівняємо показники податкової ефективності України з країнами, які мають аналогічний рівень ВВП на одну особу за паритетом купівельної спроможності. За даними Світового банку до групи країн із параметрами ВВП на особу 3-6 тис. дол. разом із Україною входять 35 країн. У цій групі дуже мало європейських країн, переважно це країни Центральної та Південної Америки, Південно-Східної Азії та Північної Африки. Навіть серед цих країн податкове навантаження в Україні значно вище за середнє в групі, зокрема:

- за всіма податками – у 1,5 рази;
- за ПДВ і податком на прибуток – в 1,3 раза;
- за податком на працю – майже в 4 рази.

При цьому витрати часу на адміністрування податків в Україні майже вдвічі перевищують середні в групі.

Досить тісний зв'язок існує між показником податкового навантаження та внутрішнім валовим продуктом. У країнах, які перебувають у першій половині рейтингу Світового банку та мають вищу оцінку ефективності податкової системи, середній рівень ВВП на одну особу становить 29,2 тис. дол. США. У другій половині країн, з нижчою оцінкою ефективності податкової системи, середній рівень ВВП на особу становить менш як 5,3 тис. дол. США. Середня оцінка ефективності податкової системи за рейтингом у другій половині країн гірша втричі, а ВВП на особу – у шість разів [8].

Порівнюючи показник податкового навантаження України з показниками країн з розвинутою ринковою економікою, можемо відзначити, що даний показник у нашій державі є завищеним. Зниження податкового навантаження є необхідною умовою виходу України з економічної кризи, що приведе до формування цілої низки позитивних зрушень в економічній і податковій сферах. Так, наприклад, поступове зниження податкового навантаження на фізичних осіб сприятиме збільшенню заощаджень домогосподарств, підвищенню платоспроможного попиту населення, а отже розвитку виробництва та збільшенню реальних доходів платників податків і, як наслідок, – зростання податкової бази.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Підсумовуючи результати проведеного дослідження, варто зазначити, що податкове навантаження є одним із фінансових показників, який визначає частку валового внутрішнього продукту на макрорівні та валового доходу суб'єкта господарювання (прибутку) на мікрорівні, що перерозподіляється та акумулюється в бюджеті країни у вигляді податків і зборів.

Діюча система оподаткування в Україні є досить недосконалою і суперечливою. Основною проблемою на сьогодні залишаються недостатні та нестабільні податкові надходження до бюджетів усіх рівнів. Показник податкового навантаження в Україні вказує на низьку сприятливість податкової системи для розвитку бізнесу та надто обтяжливе оподаткування факторів виробництва – капіталу та праці. В порівнянні із розвинутими країнами показник податкового навантаження в нашій державі є середнім, тоді як громіздкість системи обов'язкових платежів та складність адміністрування податків і зборів негативно впливає на підприємництво та інвестиційну активність і, як наслідок, призводить до зменшення сукупних податкових надходжень.

Ефективна податкова політика повинна орієнтуватись на пошук оптимальних методів вилучення податків та рівня податкового навантаження для стимулювання економічного зростання. Позитивний ефект матиме запровадження заходів щодо забезпечення державою прозорих та зрозумілих правил оподаткування; створення ефективного податкового законодавства; створення простого механізму сплати податків; зниження загального рівня оподаткування підприємств; скорочення часу на адміністрування податкових платежів; створення сприятливих умов для інвестиційних процесів на підприємствах.

Податкове навантаження в Україні має бути організовано так, щоб воно давало можливість не лише розвивати економічні процеси, але й вкладати вільнені кошти у розвиток виробництва та стимулювання інвестиційних процесів в Україні.

### Список літератури / References

1. Бечко П. К. Основи оподаткування : навч.й посіб. / П. К. Бечко, О. А. Захарчук. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 168 с.  
Becho, P. (2009). *Osnovy opodatkovannia: navchal'nyi posibnyk*, Kyiv, Tsentr uchbovoyi literatury Publ., 168 p.
2. Адонін С. В. Поняття державної податкової політики в Україні / С. В. Адонін // Держава та регіони : серія економіка та підприємництво. – 2011. – № 5. – С. 5–9.  
Adonin, S.V. (2011). 'Poniattia derzhavnoyi podatkovoyi polityky v Ukrayini', *Derzhava ta rehiony: seriya ekonomika ta pidpriemnutstvo*, no. 5, pp. 5-9.
3. Левченко Н. М. Систематизація методик оцінки податкового навантаження на суб'єктів господарювання / Н. М. Левченко // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 6. – С. 270–275  
Levchenko, N. M. (2011). 'Systematyzatsiya metodyk otsinky podatkovoho navantazhennia na subyektiv hospodariuvannia', *Stalyi rozvytok ekonomiky*, no. 6, pp. 270-275.
4. Фрадинський О. А. Поняття податкового навантаження та підходи до його визначення / О. А. Фрадинський // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 1. – Т. 1. – С. 79–82.



- Fradyns'kyi, O. A. (2010). 'Poniattia podatkovoho navantazhennia ta pidkhody do yoho vyznachennia', *Visnyk Khmelnytskoho natsional'noho universytetu*, no. 1, vol. 1, pp. 79-82.
5. Чеботарьова Д. С. Оцінка податкового навантаження та його вплив на господарську діяльність підприємства [Електронний ресурс] / Д. С. Чеботарьова, О. М. Кушніренко // Матеріали конференції «Формування ефективної моделі розвитку підприємств». – Житомир : ЖДТУ, 2013. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/6887/1/323.pdf>
- Chebotariova, D. S. (2013). Otsinka podatkovoho navantazhennia ta yoho vplyv na hospodars'ku diyal'nist pidpriemstva', *Materialy konferentsiyi "Formuvannia efektyvnoyi modeli rezvytku pidpriemstv"*, Zhytomyr, ZhSTU. Available at: <http://eztuir.ztu.edu.ua/6887/1/323.pdf>
6. Кушнірчук Ю. М. Оптимізація рівня фіскального навантаження з метою економічного забезпечення держави / Ю. М. Кушнірчук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.11 – С. 161–169.
- Kushnirchuk, U.M. (2010). 'Optymizatsiya rivnia fiskal'noho navantazhennia z metoyu ekonomichnoho ubezpechennia derzhavy', *Naukovy visnyk NLTU Ukrayiny*, no. 20.11, pp. 161-169.
7. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: <http://minfin.gov.ua>
- The official site of the Ministry of Finance of Ukraine. Available at: <http://minfin.gov.ua>
8. Червінська О. С. Аналіз податкового навантаження в Україні та шляхи його оптимізації / О. С. Червінська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2014. – Вип. 24.6 – С. 307–313
- Chervins'ka, O. S. (2014). 'Analiz podatkovoho navantazhennia v Ukrayini ta shliakhy yoho optymizatsii', *Naukovy visnyk NLTU Ukrayiny*, no. 24.6, pp. 307-313.
9. Офіційний сайт проекту «Ведення бізнесу 2015» – Режим доступу: <http://russian.doingbusiness.org/data/exploreconomies/ukraine>
- The official site of the "Business Management 2015" project. Available at: <http://russian.doingbusiness.org/data/exploreconomies/ukraine>

Дата надходження рукопису 27.11.2015 р.

**Цель.** Целью статьи является выяснение теоретических основ ведения налоговой политики в Украине, определение как общего показателя налоговой нагрузки субъектов хозяйствования и разработка рекомендаций по ее оптимизации и созданию благоприятных условий для развития национальной экономики.

**Методы.** Использовано комплекс общенаучных методов гносеологии: методы теоретического обобщения, анализа и синтеза, методы графического, статистического и математического анализа.

**Результаты.** Рассмотрена сущность налоговой политики, определено ее влияние на экономику страны; подходы к определению понятия «налоговая нагрузка», ее оптимального уровня для экономического развития страны. Проведена оценка и сопоставление расчетов налоговой нагрузки, прослежена ее динамика, осуществлена сравнительная оценка с аналогичными показателями развитых стран мира.

**Научная новизна.** Предложены меры по оптимизации налоговой нагрузки для стимулирования предпринимательской деятельности и развития национальной экономики.

**Практическая значимость.** Практическое значение полученных результатов заключается в том, что проведенное исследование оптимизации налоговой нагрузки и эффективности налоговой политики Украины может быть использовано при разработке мероприятий по совершенствованию существующего Налогового кодекса Украины, стать научной основой для внедрения путей стимулирования предпринимательской деятельности и развития национальной экономики.

**Ключевые слова:** налоговая политика, налоговая система, налоговая нагрузка, налоговое бремя, национальная экономика.

**Objective.** The objective of the article is Ukraine tax policy conducting theoretical principles clarification, business entities tax burden general indicator determination, recommendations for its optimization formulation, and creating favorable conditions for the development of national economy.

**Methods.** The research is based on the scientific methods of epistemology: theoretical generalization, analysis and synthesis, methods of graphic, statistical and mathematical analysis.

**Scientific results.** The tax policy essence is considered, its impact on the economy is determined; approaches to the "tax burden" definition, its optimal level for economic development are investigated. The assessment and comparison of tax burden calculation are carried out, its dynamics is traced, a comparative assessment with those indicators of developed countries is conducted.

**Scientific originality.** Tax burden optimization measures to encourage entrepreneurial activity and national economic development are recommended.

**Practical value.** The practical significance of the results consist in the fact that the research of tax burden optimization and Ukraine tax policy effectiveness can be used in the development of measures to improve the existing Tax Code of Ukraine, get to be a scientific basis for implementation of entrepreneurial activity encouraging and national economic development.

**Key words:** tax policy, tax system, tax burden, tax load, national economy.