

УДК 336.221.264(045)

## ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ У СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ

**О.П. Мельничук, кандидат економічних наук.**  
**Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ.**  
**О.В. Мельник.**  
**Вінницький аграрний університет.**

© Мельничук, О.П., 2014.

© Мельник, О.В., 2014.

Стаття отримана редакцією 28.03.2014 р.

**Вступ.** Однією з важливих складових оптимізації податкової системи України є радикальне посилення її позитивного впливу на формування повноцінних суб'єктів ринку і всієї ринкової інфраструктури, формування сприятливого інвестиційного клімату в офіційній економіці, забезпечення ефективного та безпечного вкладення капіталів, створення механізмів захисту від знецінення коштів, створення конкурентного середовища як механізму реалізації найбільш ефективних господарських рішень.

Оптимальний рівень податкового навантаження є важливим чинником для забезпечення відповідної динаміки ділової активності, розвитку виробництва та економіки в цілому, а також соціально-політичної стабільності країни.

**Огляд останніх джерел досліджень і публікацій.** Теоретичні основи та практичні питання розвитку системи оподаткування висвітлюються у працях багатьох вітчизняних і зарубіжних авторів. Питання податкового навантаження, його вплив на економічну активність і фінансові результати платників, причини та наслідки його нерівномірного розподілу між суб'єктами господарювання, тенденції та шляхи зміни закладені в роботах вітчизняних економістів А. Соколовської [1], Т. Калінеску [2], Л. Шаблістої, В. Вишневського, З. Варналія, В. Савченко [3], О. Малишкіна [4]. Авторами останніх публікацій, які розглядали питання податків і податкового навантаження в Україні та світі, є І. Білоус [5], Г. Даценко [6], Н. Коркун [7], О. Короткевич [8], Н. Лоханова [9], Ю. Панура [10], М. Степура [11], О. Тимченко [12].

Протягом існування податкової системи розроблено багато зарубіжних та вітчизняних методик щодо визначення податкового навантаження, але єдиних підходів досі не існує. Причому більшість науковців розглядає податкове навантаження на рівні держави, а деякі – на рівні підприємства.

Однак проведені дослідження потребують доопрацювання й систематизації спроби теоретичного і практичного оцінювання рівня податкового навантаження на підприємства з урахуванням вітчизняної специфіки системи оподаткування.

**Постановка завдання.** Метою роботи є вдосконалення методів аналізу податкового навантаження господарської діяльності підприємств, визначення можливих показників його оцінки на макrorівні та впливу на активізацію розвитку національної економіки.

**Основний матеріал і результати.** Останнім часом податково-бюджетну політику України Уряд здійснював на тлі нестійкого розвитку світової економіки та нестабільності на міжнародних фінансових ринках. Наповнення дохідної частини бюджету відбувалося в умовах реформованого податкового законодавства, відповідно до норм Податкового кодексу України.

Серед особливостей наповнення дохідної частини бюджету у 2012 – 2013 роках можна виділити такі:

– зниження ставки податку на прибуток (з 21 відсотків у 2012 році до 19 відсотків у 2014 році);

- збільшення ставок акцизного податку на спирт етиловий, алкогольні напої, тютюнові вироби, бензин та дизельне паливо;
- зміна напрямів сплати ПДВ переробними підприємствами, зокрема такими, які здійснювали постачання молока, молочної сировини, молочних продуктів, м'яса, м'ясопродуктів, іншої продукції тваринництва, 30 відсотків позитивної різниці між сумою податкових зобов'язань та сумою податкового кредиту сплачували до спеціального фонду Державного бюджету України та 70 відсотків – на спеціальні рахунки, відкриті ними в органі державної казначейської служби, що дало змогу:
  - захистити селян – виробників молока за рахунок забезпечення реального отримання ними компенсації за здану сировину;
  - забезпечити підтримку вигідних для сільгосптоваровиробників закупівельних цін на молоко;
  - стимулювати розвиток молочного тваринництва в Україні;
  - не допустити стрімкого зростання цін на молочну продукцію для споживачів країни;
- скасування з 1 липня 2012 року нульової ставки оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання природного газу, ввезеного на митну територію України НАК «Нафтогаз України»;
- запровадження особливого порядку врахування від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток у результатах наступних податкових періодів;
- зарахування плати за надання інших адміністративних послуг до загального фонду державного бюджету;
- впровадження справляння судового збору, який було введено в дію з 01.11.2011 Законом України від 08.07.2011 № 3674-VI «Про судовий збір» замість надходжень від оплати витрат на інформаційно-технічне забезпечення розгляду справ у судах.

Прийняття та введення в дію нового Митного кодексу України у 2012 році забезпечило зростання доходів державного бюджету без створення перешкод для легальних експортно-імпортних операцій. Новий Митний кодекс України відповідає Міжнародній конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур.

З метою стимулювання розвитку малого й середнього підприємництва в Україні як важливого фактора соціальної та економічної стабільності держави в умовах фінансово-економічної кризи й на виконання Програми економічних реформ Президента України на 2010 – 2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» прийнято закони України від 04.11.2011 № 4014-IV «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» та від 22.03.2012 № 4618-VI «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні».

Цими законами вдосконалено спрощену систему оподаткування з урахуванням змін у податковому законодавстві і підприємницькому середовищі, забезпечено її відповідність сучасним напрямам податкової політики держави, запобігання ухиленню від оподаткування, зокрема забезпечено сприятливі умови розвитку малого і середнього підприємництва; забезпечено конкурентоспроможність суб'єктів малого і середнього підприємництва; створено умови для стимулювання інвестиційної та інноваційної активності та для зростання зайнятості населення через розвиток підприємницької ініціативи громадян.

Дослідження рівня податкового навантаження на економіку має важливе значення, оскільки від кількості податків, їх видів і ставок, диференційованості, наявності та обґрунтованості податкових пільг багато в чому залежать можливості їх стимулюючого впливу на суб'єктів економічної діяльності, їх спроможність до нагромадження й інвестування, що обумовлює міру структурних перетворень в економіці та зростання її ефективності [13].

Податкове навантаження як фіскальний показник демонструє ступінь централізації й усупільнення створюваного ВВП у бюджетній системі країни та перерозподілу усупільненої частини ВВП через цю систему за допомогою надання економічним агентам суспільних благ, прямої й опосередкованої фінансової допомоги. Як цінний показник податкове навантаження характеризує вагу обов'язкових платежів на будь-яке результуюче джерело (виручка підприємства, прибуток, витрати на оплату праці, витрати домогосподарств тощо).

В Україні на сьогодні не існує загальноприйнятої методології обчислення податкового навантаження. Тому відсутня офіційна статистика цього показника, є лише окремі розрізнені дані, за якими опосередковано можна здійснювати його оцінку. Існує досить широкий спектр уявлень про методи оцінювання та показники податкового навантаження. У цілому, більшість визначень поняття «податкове навантаження» обмежується алгоритмом його обчислення.

Методологічною основою аналізу податкового навантаження є загальна схема макроекономічного обороту, на якій ґрунтується система національних рахунків. Кругообіг доходів і витрат суб'єктів економіки пов'язаний із стягненням податків на різних його стадіях – виробництва, утворення, розподілу і перерозподілу доходів.

У міжнародній системі національних рахунків застосовується класифікація податків залежно від бази оподаткування й охоплює податки на продукти, на виробництво, на доходи і майно, а також відрахування на державне соціальне страхування [13].

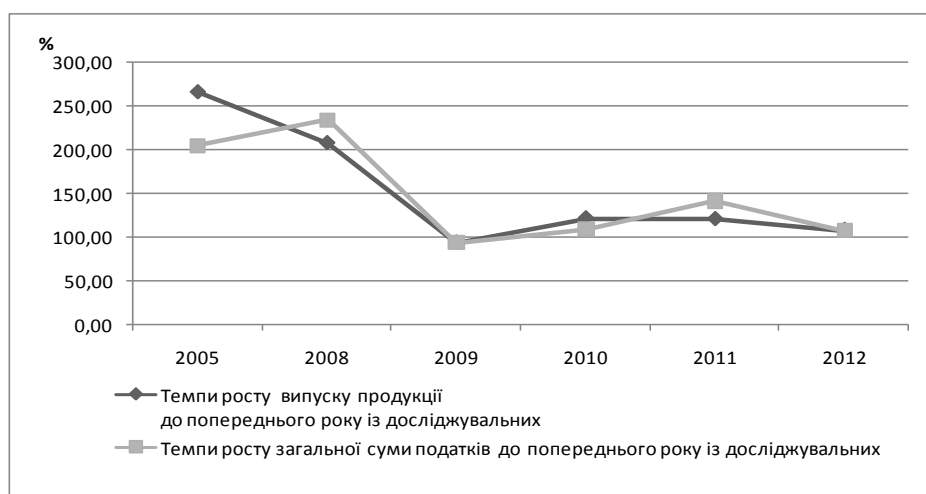
На кожній стадії кругообігу доходів, відображених у системі національних рахунків, утворюються різні групи податків, сумарний обсяг яких віднесений до узагальнюючого показника економічного розвитку – ВВП, дозволяє характеризувати рівень податкового навантаження на економіку (табл. 1, 2).

**Таблиця 1. Динаміка показників системи національних рахунків на стадії виробництва**

	2000 р.	2005 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.
Випуск в основних цінах, млн. грн.	373893	995630	2072172	1955685	2388289	2895283	3150653
Податки на продукти, млн. грн.	27338	54183	126425	119988	130957	184195	200912
Субсидії на продукти, млн. грн.	1530	1332	2545	3124	2547	1917	3973
Податки, за винятком субсидій, млн. грн.	25808	52851	123880	116864	128410	182278	196939
Податки у відсотках до випуску в основних цінах	6,90	5,31	5,98	5,98	5,38	6,30	6,25

*Джерело: розраховано авторами за даними Державної служби статистики України [16] та Державної казначейської служби України [17].*

Як бачимо, за даними системи національних рахунків на стадії виробництва питома вага податків у середньому становить 6,01%. Найменше значення встановлено у 2005 р. – 5,31%, найбільше – 6,9% у 2000 р. Темпи збільшення випуску продукції відповідають темпам зростання загальної суми податків, що проілюстровано на рис. 1.



**Рис. 1. Ланцюгові темпи збільшення випуску продукції та загальної суми податків за період 2005 – 2012 рр.**

*Джерело: розраховано авторами за даними Державної служби статистики України [16] та Державної казначейської служби України [17].*

Таблиця 2. Динаміка показників системи національних рахунків на стадії розподілу та використання доходів

	2000 р.	2005 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.
ВВП у ринкових цінах, млн. грн.	170070	441452	948056	913345	1082569	1302079	1459096
Податки на виробництво та імпорт, млн. грн.	31707	62777	142599	134842	149602	204136	226743
Субсидії на виробництво, млн. грн.	3184	6700	25817	19516	18263	17562	40603
Податки за винятком субсидій, млн. грн.	28523	56077	116782	115326	131339	186574	186140
Податки у відсотках до ВВП	16,77	12,70	12,32	12,63	12,13	14,33	12,76
Фактичні внески наймачів на соціальне страхування	18044	53891	114222	103998	125882	146945	167055
Питома вага фактичних внесків та соціальне страхування у ВВП	10,61	12,21	12,05	11,39	11,63	11,29	11,45
Разом податки, за винятком субсидій, %	34,28	30,22	30,34	29,99	29,14	31,91	30,46

Джерело: розраховано авторами за даними Державної служби статистики України [16] та Державної казначейської служби України [17].

Як видно з табл. 2, на стадії розподілу й використання доходів питома вага податків збільшується і середнє значення складає 13,38%. Якщо розглядати 2012 р., то показник питомої ваги податків є меншим, ніж у 2011 р. на 1,57%, а порівняно з 2000 р. – на 4,01%.

Крім того, необхідно враховувати у складі податкового навантаження виплати на соціальне страхування, які складають у середньому 11,52%. Найбільший показник зафіксовано у 2005 р. у розмірі 12,21%, що на 0,76% менше за показник 2012р.

Якщо сумувати загальний розмір податків на всіх стадіях кругообігу доходів і витрат суб'єктів економіки, середнє значення податкового навантаження за період 2000 – 2012 рр. становить 30,91%. Причому статистичні дані вказують на зменшення питомої ваги податків у системі національних рахунків у 2012 р. порівняно з 2000 р., що проілюстровано на рис. 2.

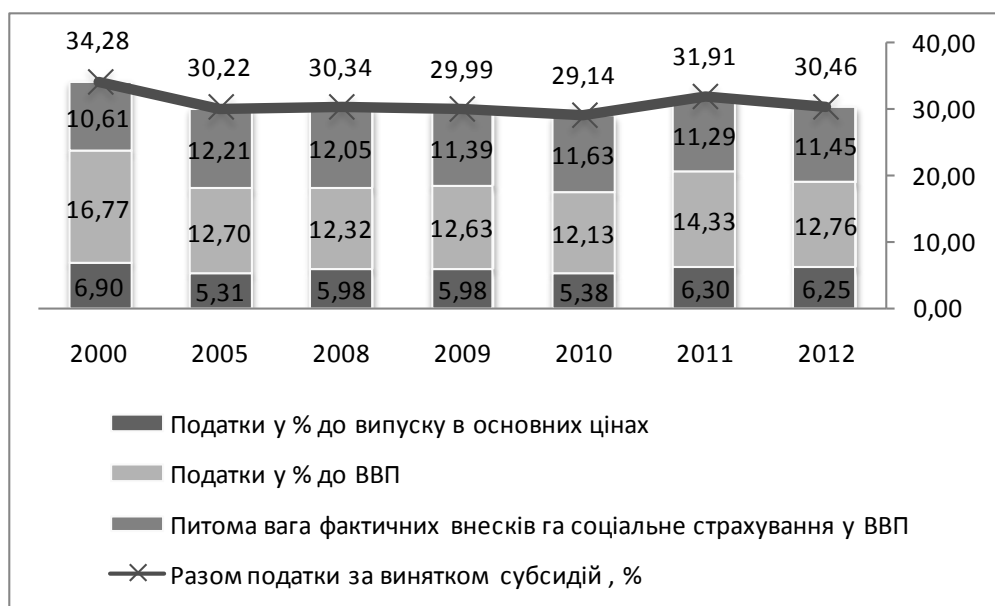


Рис. 2. Податкове навантаження в Україні, відсотки до ВВП

Джерело: розраховано авторами за даними Державної служби статистики України [16] та Державної казначейської служби України [17]

Податкове навантаження значно варіюється по країнах (табл. 3). Аналіз частки податків ВВП ряду країн Європи та Азії свідчить, що Україна за рівнем податкового навантаження не перевищує цей показник в інших країнах, а в багатьох з них частка податків у ВВП є значно вищою. Так, у Швеції, Італії, Бельгії, Франції, Данії такий показник знаходиться в межах 45 – 47%, Греції, Великобританії, Ісландії, Словенії, Німеччині – 35 – 37%, Чилі, Кореї, Туреччині – 21 – 27% [15].

Таблиця 3. Податки як частка ВВП у країнах ОЭСР, у відсотках [15]

Роки	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Країни											
Чилі	18,98	18,72	19,06	20,71	22,00	22,78	21,40	17,21	19,53	21,21	20,84
Корея	23,21	24,01	23,27	23,96	25,05	26,52	26,52	25,53	25,06	25,91	26,81
Туреччина	24,62	25,93	24,07	24,26	24,52	24,08	24,22	24,64	26,20	27,83	27,66
Швейцарія	28,93	28,24	27,83	28,11	27,91	27,69	28,13	28,74	28,05	28,55	28,17
Ірландія	27,73	28,15	29,60	30,13	31,60	31,12	29,23	27,59	27,38	27,90	28,28
Канада	32,81	32,67	32,47	32,32	32,60	32,27	31,59	31,42	30,56	30,39	30,74
Ізраїль	36,31	35,55	35,51	35,68	36,00	36,39	33,79	31,35	32,42	32,60	31,58
Естонія	31,02	30,76	30,56	30,64	30,68	31,43	31,85	35,35	34,01	32,28	32,52
Іспанія	34,42	34,04	34,88	36,04	36,91	37,29	33,15	30,92	32,50	32,15	32,87
Греція	33,86	32,31	31,50	32,14	31,62	32,47	32,10	30,49	31,65	32,17	33,76
Великобританія	34,83	34,44	34,91	35,43	36,27	35,75	35,81	34,17	34,86	35,75	35,25
Чеська Республіка	34,88	35,82	36,26	36,10	35,64	35,87	34,98	33,76	33,95	34,93	35,50
Ісландія	35,33	36,74	37,90	40,69	41,49	40,64	36,72	33,88	35,18	35,98	37,19
Словенія	37,85	38,04	38,13	38,62	38,26	37,66	37,07	36,99	38,13	37,05	37,38
Німеччина	35,63	35,78	35,02	35,03	35,66	36,10	36,49	37,37	36,17	36,93	37,59
Люксембург	39,32	38,13	37,35	37,58	35,86	35,63	37,34	39,05	37,34	37,00	37,76
Угорщина	37,98	37,91	37,66	37,31	37,29	40,33	40,14	39,85	38,04	37,05	38,92
Норвегія	43,09	42,32	43,05	43,20	43,47	42,93	42,12	41,99	42,64	42,51	42,21
Австрія	43,63	43,47	43,04	42,11	41,53	41,77	42,75	42,45	42,20	42,32	43,18
Фінляндія	44,68	44,11	43,47	43,91	43,81	42,97	42,90	42,85	42,51	43,68	44,08
Швеція	47,46	47,77	48,06	48,87	48,32	47,36	46,44	46,56	45,42	44,19	44,31
Італія	41,09	41,53	40,76	40,59	42,08	43,19	43,03	43,39	42,96	43,01	44,42
Бельгія	44,74	44,26	44,40	44,47	44,11	43,60	43,95	43,10	43,54	44,06	45,28
Франція	43,52	43,34	43,57	44,10	44,39	43,67	43,51	42,46	42,87	44,07	45,29
Данія	47,86	48,02	49,03	50,83	49,62	48,90	47,76	47,76	47,42	47,68	47,96

В Україні середній рівень оподаткування складається за умов, коли багато платників ухиляються від сплати податків, в економіці ще функціонують збиткові підприємства, частина суб'єктів господарювання має заборгованість зі сплати податків, а обсяг пільг з оподаткування порівнянний із сумою податкових надходжень до бюджету [4].

Доцільно зазначити, що податкове навантаження важливе з погляду управління податками й може виступати безпосереднім об'єктом цього управління, а також є не стільки кількісною характеристикою, скільки предметом теоретичного аналізу, тобто являє собою дослідження ефектів явного і неявного впливу податків на добробут їх платників.

Багато публікацій присвячено проблемі вимірювання податкового навантаження на підприємство. Їх аналіз свідчить, що у формулах розрахунку відповідного показника фігурують суми податків, внесених підприємством до бюджету згідно із чинним законодавством, без урахування ефекту їх перекладання, внаслідок якого формальний (визначений законом) і реальний платники податку не збігаються. Через механізм цін податки, формально внесені до бюджету юридичною особою, можуть частково або повністю перекладатися на покупців товарів і послуг або на продавців факторів виробництва.

Професор А. Соколовська [1] зауважує, що знеособлені податки, які сплачує до бюджету підприємство, не можна порівнювати з податками на окрему особу. Адже перші з них реально впливають на підприємство як окремий суб'єкт господарської діяльності, зменшуючи його оборотні кошти, а також обмежуючи можливості інвестування нерозподіленого прибутку в розвиток виробництва, підвищення заробітної плати працюючим тощо. При цьому наголошується, що ці аргументи не можуть заперечити необхідність дослідження ефекту перекладання податкового навантаження з одного підприємства на інші, а в кінцевому підсумку – на фізичних осіб.

**Висновки.** Оцінка рівня податкового навантаження в Україні показує, що оподаткування має помірний характер порівняно з ринково розвинутими країнами світу, однак варто зазначити, що сукупний розмір податкового навантаження, обчислений методом відношення податкових надходжень за певний період до ВВП в Україні не відображає реальної ситуації, а тому не може бути основою при визначенні шляхів і методів удосконалення системи оподаткування у контексті економічного зростання.

Запропоновано досліджувати проблему податкового навантаження на підприємство з метою визначення факторів, які впливають на перекладання податків, можливого напрямку їх перекладання (тобто сфери поширення податків), обставин і причин, які унеможливають це перекладання, та його наслідків для господарської діяльності підприємства, що визначає актуальність питання та потребує проведення подальших поглиблених аналітичних досліджень у цьому напрямі.

#### *ЛІТЕРАТУРА:*

1. Соколовська, А.М. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання / А.М. Соколовська // *Фінанси України*. 2008. – № 1. – С. 65 – 76.
2. Податкове навантаження: потреби регіону і можливості стягнення податків в умовах кризи [Текст]: монографія / Східноукр. нац. ун-т ім. В. Даля; редкол.: д-р екон. наук Калінеску Т.В. [та ін.]; [кол. авт.]. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2010. – 174 с.
3. Савченко, В.Ф. Оцінка рівня податкового навантаження в Україні / В.Ф. Савченко, А.Ф. Лось // *Економічний часопис - XXI*. -К., 2011, N № 9/10. -С.25-28
4. Малишкін О. Облік і аудит податків і України: теорія, методологія, практика. Монографія / О. Малишкін. – К.: ЦУЛ, 2013. – 373 с.
5. Білоус, І.В. Значення податкових важелів у системі заходів активізації розвитку вітчизняної економіки / І.В. Білоус // *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. – 2012. – № 1. – С. 127 – 130.
6. Даценко, Г.В. Податкове навантаження як критерій ефективності ведення податкової політики / Г.В. Даценко, І.В. Пічкур // *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: зб. наук. праць Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції, 28 березня 2013 р.* / голова редкол. Г.В. Блакита. – Вінниця: Центр підготовки наукових та навчально-методичних видань ВТЕІ КНТЕУ, 2013. – С. 321 – 324.
7. Коркуна, Н.М. Економіко-математичні методи і моделі удосконалення механізму податкового навантаження / Н.М. Коркуна, Г.Г. Цегелик // *Актуальні проблеми економіки*. – 2013. – № 12. – С. 246 – 253.
8. Короткевич, О.В. Потенційні ризики зниження податкового навантаження в умовах запровадження Податкового кодексу України / О.В. Короткевич // *Формування ринкових відносин в Україні*. – 2012. – № 6. – С. 25 – 29.
9. Лоханова, Н. Податкове навантаження в Україні як чинник впливу на стан економічної стійкості підприємств / Н. Лоханова // *Економіст*. – 2012. – № 4. – С. 46 – 49.
10. Панура, Ю.В. Інноваційні підходи до оцінювання податкового навантаження в умовах економічної нестабільності / Ю.В. Панура // *Проблеми науки*. – 2012. – № 11. – С. 42 – 47.
11. Степура, М.М. Оптимізація податкового навантаження України в умовах невизначеності та ризиків / М.М. Степура // *Економіка & держава*. – 2011. – № 3. – С. 78 – 80.
12. Тимченко, О.М. Податкове навантаження на юридичних осіб в Україні та його вплив на економічне зростання / О.М. Тимченко, М.Б. Кондратенко // *Фінанси України*. – 2012. – № 10. – С. 34 – 43.
13. Мельник, Т. Вплив внутрішніх податків на зовнішній сектор економіки України / Т. Мельник // *Економіст*. – 2005. – № 12. – С. 42 – 45.
14. Чернишова, М.О. Удосконалення методики розрахування податкового навантаження ПДВ / М.О. Чернишова // *Економіка & держава*. – 2013. – № 10. – С. 148 – 151.
15. [http://www. The Organisation for Economic Cooperation and Development \(OECD\).org/statistics/](http://www.TheOrganisationforEconomicCooperationandDevelopment(OECD).org/statistics/).
16. <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
17. <http://www.treasury.gov.ua/>.

УДК 336.221.264(045)

**Мельничук Оксана Павлівна**, кандидат економічних наук, старший викладач кафедри бухгалтерського обліку. Вінницький торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету. **Мельник Ольга Василівна**, аспірант. Вінницький аграрний університет. **Податкове навантаження у системі оподаткування України**. Досліджено динаміку показників системи національних рахунків. Розглянуто одну із проблем системи оподаткування в Україні – визначення критеріїв оцінювання податкового навантаження на макрорівні.

**Ключові слова:** податкове навантаження, національні рахунки, податково-бюджетна політика, ставки податків.

УДК 336.221.264(045)

**Мельничук Оксана Павлівна**, кандидат економічних наук, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета. Винницкий торгово-экономический институт Киевского национального торгово-экономического университета. **Мельник Ольга Васильевна**, аспирант. Винницкий аграрный университет. **Налоговая нагрузка в системе налогообложения Украины**. Исследована динамика показателей системы национальных счетов. Рассмотрена одна из проблем системы налогообложения в Украине – определение критериев оценки налоговой нагрузки на макроуровне.

**Ключевые слова:** налоговая нагрузка, национальные счета, налогово-бюджетная политика, ставки налогов.

UDC 336.221.264(045)

**Oksana P. Melnychuk**, PhD, senior lecturer, Accounting Department, Vinnytsia Commerce and Economics Institute of Kyiv National Commerce and Economics University. **Olga V. Melnyk**, Vinnytsia Agricultural University, post-graduate student. **The tax burden in the tax system of Ukraine**. The dynamics of the national accounts system indicators has been studied. The study has considered one of the taxation problems in Ukraine: definition of the criteria for assessing the tax burden at the macro level.

**Keywords:** tax burden, national accounts, fiscal policy, tax rates.