

УДК 336.221.264

**НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА: ОЦЕНКА ЕЕ ВЛИЯНИЯ НА ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ И РАЗВИТИЕ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ****Швец Ю.А., к.э.н.  
Цыкало Е.С.***ГВУЗ «Запорожский национальный университет»*

Статья посвящена исследованию налоговой нагрузки, анализу ее нынешнего состояния и оценке влияния на функционирование промышленных предприятий. Были рассмотрены основные теоретические подходы к определению сущности понятия «налоговая нагрузка» и предложена собственная трактовка данной категории. Проанализированы основные проблемы исследования налоговой нагрузки, в частности проблемы ее методологической оценки, рассмотрены несколько подходов, на основании которых рассчитана налоговая нагрузка для промышленных предприятий. Также в статье изучены основные тенденции развития мирового налогообложения, представлена динамика изменения основных налогов и уровня налоговой нагрузки в отдельных странах. На основании проведенных исследований определено влияние налоговой нагрузки на промышленные предприятия, а также предложены основные пути оптимизации налоговой нагрузки, призванные стимулировать предпринимательство и обеспечить нормальные условия его функционирования и развития.

**Ключевые слова:** налоговая нагрузка; налог; налоговая ставка; НДС; налог на прибыль

UDC 336.221.264

**THE EVALUATION OF THE TAX BURDEN IMPACT ON THE INDUSTRIAL ENTERPRISES OPERATIONS AND DEVELOPMENT****Shvets J., PhD in Economics  
Tsykalo K.***Zaporizhzhya National University*

The article investigates the tax burden, its current situation analysis and its impact on the industrial enterprises functioning. The paper describes the main theoretical approaches of «tax burden» concept defining, their peculiarities and offers the category's own interpretation. It analyzes the main problems in the study of the tax burden, in particular the problem of its methodological assessment considered several approaches, which are calculated on the basis of the tax burden for industry. The article has also examined the main trends in global taxation. The dynamics of tax changes and the level of tax burden in selected countries have been described. On the basis of the research the effect of the tax burden on the industry is determined, and also the main ways to optimize the tax burden are provided to stimulate enterprises and to provide normal conditions for their functioning and development.

**Keywords:** tax burden; tax, tax rate; VAT; corporate tax

**Актуальность проблемы.** Налоги являются необходимым инструментом для функционирования государства с целью повышения уровня развития экономики как предприятий, так и государства в целом. Будучи важным источником наполнения государственного бюджета, налоговые поступления позволяют государству выполнять возложенные на него функции и удовлетворять потребности общества. В современном обществе помимо фискальной функции, налоги выполняют и регулирующую функцию, стимулируя развитие отдельных отраслей экономики и перераспределяя доходы между всеми членами общества. В связи с этим вопрос формирования эффективной налоговой системы и обеспечение ее нормального функционирования является важным также для функционирования промышленных предприятий. Особенно эта проблема является актуальной для Украины, поскольку рыночная экономика только начинает формироваться, а проблемы оптимального уровня налогообложения предприятий стоят особенно остро.

**Анализ последних научных исследований.** Изучением вопросов налогообложения, определения основных категорий налоговой сферы и исследованием налоговой нагрузки, ее сущности и методических подходов к оценке занимается значительная часть отечественных и зарубежных экономистов и ученых. Среди них можно выделить М.А. Новикова, И.А. Майбурова, Ю.М. Кушнирчук, П.Ю. Буряка, Х.В. Кулинича, А. Кадушкина, Н. Михайлова и других.

Не смотря на значительное количество научных трудов по данной тематике, многие вопросы все еще остаются не до конца решенным. В современной экономической литературе нет единого подхода к определению сущности понятия «налоговой нагрузки», как и отсутствует единая методология ее определения. Поэтому данные аспекты исследования нуждаются в дальнейшем изучении.

**Целью работы** является определение сущности и методических подходов к оценке налоговой нагрузки, а также анализ современного уровня налоговой нагрузки на промышленные предприятия Украины.

**Изложение основного материала исследования.** Экономисты и исследователи с давних времен занимались изучением вопросов налогообложения и определения сущности основных категорий налоговой сферы, однако существуют различные подходы зарубежных и отечественных ученых к определению понятия «налоговая нагрузка».

Разные исследователи вкладывают разное экономическое содержание в данное понятие, акцентируя внимание на разных аспектах данной категории.

Проанализировав различные подходы к трактовке данного понятия и изучив их особенности, можно сделать вывод, что налоговая нагрузка – относительный показатель, который характеризует величину денежных средств, извлекаемых из предприятия посредством налогообложения и отображает степень влияния всей совокупности налогов на деятельность предприятия, а также на государство в целом.

Еще одной проблемой исследования налоговой нагрузки является отсутствие единой методологии расчета. В целом в экономической литературе можно выделить три основных подхода к измерению уровня налоговой нагрузки:

1) налоговая нагрузка измеряется отношением суммы налоговых поступлений в бюджет к величине общих совокупных доходов предприятий

2) налоговая нагрузка равняется разнице между общей суммой налоговых поступлений и суммой расходов и трансфертов из бюджета;

3) налоговая нагрузка измеряется отношением налоговых поступлений и ВВП [2].

Однако не разрешенным вопросом остается перечень налогов, которые необходимо учитывать при расчете налоговой нагрузки. Большинство методологий не учитывают удержанные налоги, например, налог на доходы физических лиц (НДФЛ). Формально на промышленные предприятия лишь возложена обязанность по уплате НДФЛ и они не являются плательщиками, но поскольку заработная плата работников уменьшается на сумму НДФЛ, предприятию приходится компенсировать эту сумму за счет увеличения базы налогообложения. Таким образом НДФЛ создает дополнительные затраты и нагрузку на предприятие.

Отсутствие унифицированной формы расчета налоговой нагрузки создает определенные трудности при анализе данного показателя и не позволяет установить оптимальные, критичные или пороговые значения, однако данный показатель наглядно демонстрирует влияние налогов на деятельность предприятия и на экономику в целом.

В украинском законодательстве не предусмотрен расчет налоговой нагрузки, однако в методических рекомендациях налогового органа Украины встречается понятие «налоговой отдачи», которое по своей сущности тождественно налоговой нагрузке. В «Методичних рекомендаціях щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання», утвержденным приказом ГНА Украины от 01.04.11 №190 приведена методика расчета налоговой нагрузки, как одного из критериев отбора субъекта хозяйствования к включению в план-график проведения документальных плановых проверок [3]. Налоговые органы Украины предлагали рассчитывать налоговую нагрузку отдельно по налогу на прибыль предприятия и по НДС, ограничиваясь лишь двумя видами налога. Позднее данная методическая рекомендация была отменена, однако по нашему мнению, учитывая отсутствие законодательно установленной альтернативы, концепцию расчета налоговой нагрузки можно считать актуальной.

На основании вышеуказанной рекомендации рассчитаем налоговую нагрузку по налогу на прибыль предприятия, как одного из наиболее важного налога, на примере крупнейшего машиностроительного предприятий г. Запорожья – ПАО «Мотор Сич». (табл. 1).

*Таблиця 1 - Расчет налоговой нагрузки по налогу на прибыль ПАО «Мотор Сич» (тыс. грн.)*

Показатель	2010	2011	2012	2013	2014
Сумма налога на прибыль предприятия	285307	712509	644993	744358	746490
Прибыль	1533335	2056670	2253520	2063549	2306857
Налоговая нагрузка по налогу на прибыль предприятия	18,61%	34,64%	28,62%	36,07%	32,36%

*Источник: составлено на основании данных финансовой отчетности [6]*

Из табл. 1 видно, что в среднем предприятие около 30% прибыли передает государству в виде налоговых поступлений по налогу на прибыль. Таким образом можно сделать вывод о достаточно высокой налоговой нагрузке на предприятие. Стоит отметить, что данная методология затрагивает лишь один налог, не беря в расчет другие.

Более точной, на наш взгляд, является методология А. Кадушкина и Н. Михайлова, согласно которой при расчете налоговой нагрузки учитываются также НДС, НДСФЛ и социальные взносы. Особенностью этого подхода является определение добавленной стоимости, созданной предприятием и расчет налоговой нагрузки на ее основе. А. Кадушкин и

Н. Михайлова рассматривают налоговую нагрузку как долю добавленной стоимости, созданной предприятием и перечисляемой государству в виде налоговых платежей.

Формулы расчета основных показателей и коэффициентов по данной методологии скорректированы в соответствии с украинским налоговым законодательством и представлены в табл. 2 [2].

**Таблица 2** – Методология расчета налоговой нагрузки А. Кадушкина и Н. Михайлова

Показатель	Формула
Добавленная стоимость	$ДС = А + ОТ + СВ + НДС + П$ , где ДС – добавленная стоимость; А – амортизация; ОТ – оплата труда; СВ – страховые взносы; НДС – налог на добавленную стоимость; П – прибыль
Структурные коэффициенты	
Доля заработной платы в добавленной стоимости	$K_{от} = \frac{ОТ + СВ}{ДС}$
Удельный вес амортизации в добавленной стоимости	$K_A = \frac{А}{ДС}$
Расчет уплаты основных налогов	
Уплата НДС (по ставке 20%)	$НДС = \left(\frac{ДС}{120}\% \right) \times 20\% = 0,167ДС$
Уплата страховых взносов (расчет по ставке 22%)	$СВ = \left(\frac{ДС}{122}\% \right) \times 22\% \times K_{от} = 0,18ДС \times K_{от}$
Уплата НДФЛ (по ставке 18%)	$НДФЛ = \left(1 - \frac{0,22}{1,22}\right) \times ДС \times 18\% \times K_{от} = 0,148ДС \times K_{от}$
Уплата налога на прибыль (расчет по ставке 18%)	$Н_{пр} = (1 - НДС - K_{от} - K_A) \times 18\% \times ДС$ , где Нпр – налог на прибыль
Расчет налоговой нагрузки	
Налоговая нагрузка	$НН = НДС + СВ + НДФЛ + Нпр$

Источник: составлено по данным [2]

Данная методология хоть и не учитывает налог на имущество, плату за землю, рентный налог, однако охватывает наиболее значимые и затратные для предприятий налоги. Воспользовавшись данной методологией рассчитаем налоговую нагрузку для ПАО «Мотор Сич» (табл. 3).

В качестве анализа был выбран отчетный период квартал, поскольку начиная с 01.01.2016 в Украине вступило ряд изменений, затрагивающих налоговую сферу. В частности, ставка Единого социального взноса (ЕСВ) в 2015 г. составляла 37,5% для ПАО «Мотор Сич», а в 2016 г. – 22%, в то время как ставка НДФЛ составляла 15% и 18% соответственно.

Таблиця 3 - Расчет налоговой нагрузки ПАО «Мотор Сич» по методологии  
А. Кадушкина и Н. Михайлова (тыс. грн.)

Показатель	1 квартал 2015 г.	1 квартал 2016 г.	Абсолютный прирост	Относительный прирост	Темп роста
ДС	2348429	1442407	-906022	61,4%	-38,6%
К <sub>от</sub>	0,23	0,37	0,14	160,9%	60,9%
К <sub>а</sub>	0,07	0,12	0,05	171,4%	71,4%
НДС	392188	240882	-151306	61,4%	-38,6%
НДФЛ	59163,2	79715,8	20552,5	134,7%	34,7%
СВ	147637	96951,6	-50685	65,7%	-34,3%
Нпр	218943	83710,8	-135232	38,2%	-61,8%
НН	817930	501230	-316700	61,3%	-38,7%

Источник: составлено на основании финансовой отчетности [6]

Недостатком данной методологии является определение налоговой нагрузки, находящейся в прямой зависимости от добавленной стоимости созданной предприятием, в абсолютных величинах, что создает трудности при анализе. Поэтому исследуем налоговую нагрузку в динамике.

Согласно табл. 3, налоговая нагрузка предприятия составила 31.03.2016 501230 тыс. грн., что на 38,7 % меньше чем за аналогичный период предыдущего года. Однако стоит учесть, что добавленная стоимость, созданная предприятием, уменьшилась на 38,6 %, то есть налоговая нагрузка росла меньшими темпами. Разница в темпах роста составляет 0,1% и соответственно налоговые изменения 2016 г. имеют незначительный положительный эффект, поскольку уменьшают налоговую нагрузку.

Всемирный банк в своих исследованиях определяет общую налоговую ставку, которая по своей сущности практически идентична понятию налоговой нагрузки. Общая налоговая ставка показывает размер налогов и обязательных отчислений, которые должно уплачивать предприятие на второй год работы, и выражается как доля от ее коммерческой прибыли [11]. При этом в расчёт общей налоговой ставки не включаются удержание налога (например, НДФЛ), а также налоги, по которым на предприятие возложена обязанность перечисления в налоговые органы (например, НДС).

Анализируя данный показатель (рис. 1) стоит отметить, что в мире наблюдается тенденция к снижению налоговых ставок, так, за последние десять лет общая налоговая ставка упала на 11,4 %.



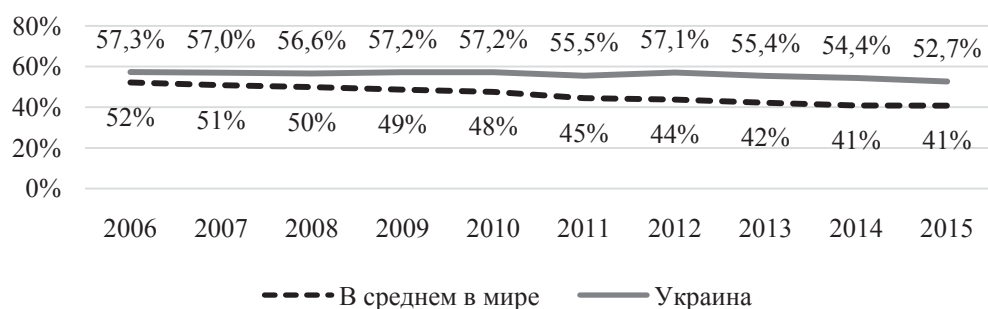


Рис. 1. Общая налоговая ставка в мире за 2006-2015 гг.

Джерело: [11]

Таким образом из рис. 1 видно, что в среднем около 40,8% прибыли извлекаются из предприятий в форме налоговых платежей. При этом максимальную ставку фиксируют на Коморах (216,5 %), а минимальную в Республике Валуату, тихоокеанском государстве в Меланезии (8,7 %) (табл. 4).

Таблица 4 – Общая налоговая ставка по странам

Государство	2013	2014	2015	
			%	Абсолютный прирост по отношению к 2013 г.
Беларусь	52	51,8	51,8	-0,2
Великобритания	34,7	33,5	32	-2,7
Германия	49,1	48,8	48,8	-0,3
Грузия	16,4	16,4	16,4	0,0
ЕС	42,0	42,1	41,5	-0,5
Исландия	29,8	29,7	29,6	-0,2
Казахстан	28,9	28,9	29,2	0,3
Китай	68,7	68,5	67,8	-0,9
Норвегия	40,7	40,4	39,5	-1,2
Польша	40,1	40,1	40,3	0,2
Российская Федерация	48,7	48,9	47	-1,7
США	43,8	43,8	43,9	0,1
Украина	54,4	52,7	52,2	-2,2
Франция	67,4	68,9	62,7	-4,7
Швейцария	28,4	28,8	28,8	0,4
Швеция	52,1	49,1	49,1	-3,0
Япония	49,8	51,3	51,3	1,5
Коморские острова	216,5	216,5	216,5	0
Республика Валуату	8,5	8,5	8,5	0
Италия	65,6	65,2	64,8	-0,8
Косово	15,4	15,4	15,2	-0,2

Источник: [11]

В Европе же максимальная общая налоговая ставка зафиксирована в Италии (64,8 %), а минимальная в Республике

Косово (15,2 %). Из высокоразвитых стран стоит отметить довольно высокую общую налоговую ставку во Франции (62,7 %) и низкую в Швейцарии (28,8 %) [11].

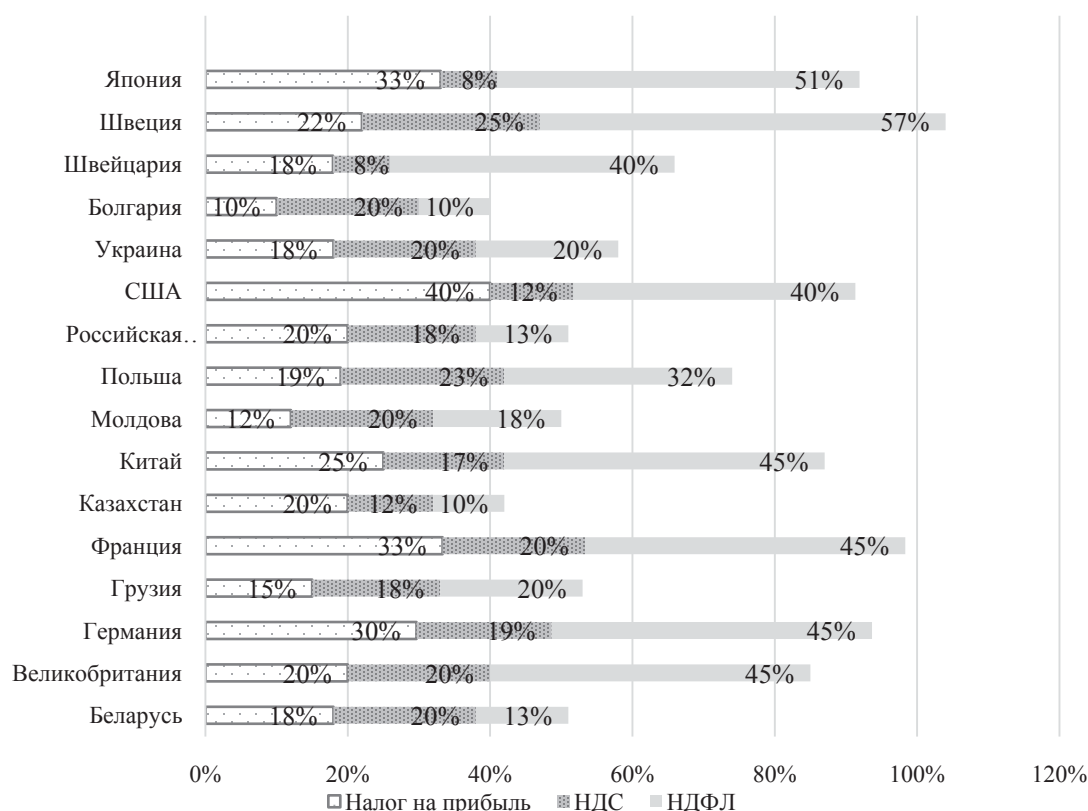
Можно отметить, что налоговая нагрузка не зависит от уровня развития экономики, а является лишь следствием налоговой политики и исторически сложившихся тенденций налогового законодательства.

Сравнивая с общемировым показателем общую налоговую ставку Украины, стоит отметить, что в Украине налоговая нагрузка значительно выше. При этом на данный момент фиксируется тенденция к снижению налоговой нагрузки за счет ряда изменений в законодательных актах. Так, за 2013-2015 гг. общая налоговая ставка уменьшилась на 2,2 %. В 2016 г. ожидается также уменьшение общей налоговой ставки, в основном за счет уменьшения ставки ЕСВ. Так, если до 2016 г. ставки ЕСВ варьировались от 36,76 % до 49,7 % в зависимости от вида деятельности предприятия, то начиная с 2016 г. действует единая ставка налога – 22 %, что значительно уменьшает затраты предприятий по оплате труда [7].

Исследуя налоговую нагрузку целесообразно рассмотреть основные налоги, не входящие в методологию Всемирного банка (рис. 2). Как видно из рис. 2, отдельные налоговые ставки Украины значительно меньше большинства высокоразвитых европейских стран. Так, если налог на прибыль в Украине составляет 18%, то во Франции ставка равна 33%. Однако если сравнивать украинские ставки со странами с развивающейся экономикой, то в Украине они значительно выше.

Размер налоговых ставок оказывает значительное влияние на деятельность предприятий и наполнение государственного бюджета. Высокие ставки хотя и должны увеличивать количество налоговых поступлений в бюджет, на практике могут иметь обратный эффект, в то время как низкие ставки наоборот могут увеличить поступление налогов. Наиболее точно иллюстрирует данную взаимосвязь кривая Лаффера, связывающая между собой налоговые ставки и налоговые поступления. По мнению Артура Лаффера, существует некоторая оптимальная ставка налога, которая максимизирует сумму поступления налоговых платежей.





**Рис. 2.** Ставки по НДС, НДФЛ и налогу на прибыль в разрезе стран мира состоянием на 2015 г.

Джерело: [8, 10, 12]

В случае если ставки налогов ниже оптимальных, часть потенциальных налоговых поступлений не поступает в государственный бюджет, являясь дополнительной прибылью предприятия. С точки зрения государства, данный эффект является негативным, поскольку существует риск недостаточного наполнения государственного бюджета для выполнения, возложенных на государство функций. С точки зрения предприятия, низкие ставки стимулируют предпринимательство, поскольку обеспечивают высокий уровень прибыльности.

Также завышенные ставки налогов, уменьшая прибыль предприятий, наоборот сдерживают предпринимательство, что может привести к 3 негативным последствиям:

1) часть предприятий может оказаться нерентабельной и убыточной и как следствие – ликвидироваться;

2) существует большой риск уклонения от уплаты налогов, а значит и увеличения уровня теневой экономики, которая в Украине по разным подсчетам оценивается приблизительно в 60% ВВП;

3) влияние на основной капитал. Помимо акционерного капитала, важной составляющей основного капитала является нераспределенная прибыль, которая значительно уменьшается с ростом суммы налоговых платежей. Недостаток нераспределенной прибыли негативно сказывается на финансовой стойкости, финансовой независимости предприятия, и это приводит к уменьшению суммы дивидендов, снижению курса акций и, как следствие, инвестированию в данное предприятие.

Поэтому для развития экономики государству целесообразно устанавливать оптимальную налоговую нагрузку с минимальными налоговыми ставками, которые бы обеспечивали поступление достаточной суммы денежных средств в бюджет, но при этом не являлись излишне не обременяли предприятия.

По нашему мнению, учитывая сложившуюся экономическую ситуацию в Украине, характеризующуюся низким уровнем предпринимательства и высоким уровнем теневой экономики, целесообразно значительно снизить налоговую нагрузку, за счет снижения ставок основных налогов и их дифференциации. В краткосрочном периоде снижение налоговой нагрузки уменьшит сумму налоговых поступлений, однако в долгосрочном должно способствовать развитию предпринимательства и их легализации, а значит увеличению налоговых поступлений.

**Выводы.** Таким образом в экономической литературе до сих пор нет единой трактовки понятия «налоговая нагрузка», как и отсутствует унифицированная методология ее исчисления.

Поэтому была предложена трактовка налоговой нагрузки в таком контексте: относительный показатель, который характеризует величину денежных средств, извлекаемых из предприятия посредством налогообложения и отображает степень влияния всей совокупности налогов на деятельность предприятия, а также на государство в целом.

Проведенный анализ налоговой нагрузки на примере ПАО «Мотор Сич» показал, что налоговая нагрузка предприятия снизилась за год на 38,7%, однако подобное снижение произошло за счет снижения выручки предприятия. Исходя из этого мы можем сделать вывод, что налоговые изменения, вступившие в силу с 2016 г. не имеют значительного положительного эффекта на промышленные предприятия.

На даний момент підприємства України характеризуються високим рівнем податкової навантаженості, що є значущою складовою в розвитку економіки країни. Тому ми вважаємо, що на даному етапі це доцільно:

- визначити та встановити оптимальні ефективні ставки податків, диференціюючи їх за різними критеріями;
- забезпечити прозорість процесу оподаткування;
- забезпечити просту та економічну систему сплати податків;
- продовжити тенденцію зменшення податкової навантаженості підприємств.

Ми вважаємо, що за таких умов, тобто більш сприятливої податкової політики, можливо розвиток підприємництва та економіки України.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Коновалова О.В., Лохвицька І. Аналіз податкової навантаженості та його вплив на стан економіки України / О.В. Коновалова, І. Лохвицька // Економічні науки. – 2013. – № 10. – С. 75-82.
2. Максимова Т.В. Розрахунок податкової навантаженості господарюючого суб'єкта: теорія та практика / Т.В. Максимова // Вестник Южно-Уральського державного університету. – 2015. – №2. – С. 110-117.
3. Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання, затверджені наказом ДПА України від 01.04.2011 №190. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-shodo-skladannja-doc55698.html>
4. Новік О.І. Тлумачення поняття «Податкове навантаження» у вітчизняній та зарубіжній літературі / О.І. Новік // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – № 6. – С. 756-762.
5. Новіков М. А. Порівняльний аналіз методик визначення податкової навантаженості та шляхи їх удосконалення / М.А. Новіков // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 2. – С. 284-289.
6. Офіційний сайт ПАО «Мотор Сич». [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.motorsich.com/rus/>
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. . [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

8. Corporate tax rates table. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>
9. Ease of Doing Business in Ukraine. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/>
10. Individual income tax rates table. . [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/individual-income-tax-rates-table.html>
11. Total tax rate. The World bank. . [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS/countries/1W?display=default>
12. Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2016. . [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Worldwide-VAT-GST-Sales-Tax-Guide---Country-list>