

УДК 336.22

Кондратенко М. Б.,*асистент кафедри фінансів Державного вищого навчального закладу "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана"*

СИСТЕМАТИЗАЦІЯ НАУКОВИХ ПІДХОДІВ ДО РОЗКРИТТЯ ЗМІСТУ ПОНЯТТЯ "ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ"

У статті проаналізовано та систематизовано підходи до розкриття змісту дефініції "податкове навантаження". Виділено уніфікований підхід до визначення цього поняття, враховуючи його практичну доцільність.

Ключові слова: фіск, фіскальне навантаження, податкове навантаження.

В статье проанализированы и систематизированы подходы к раскрытию сущности дефиниции "налоговая нагрузка". Выделено унифицированный подход к определению данного понятия, учитывая его практическую целесообразность.

Ключевые слова: фиск, фискальная нагрузка, налоговая нагрузка.

The article analyzes and systematic approach to the disclosure of the content of the definition "tax burden". Allocated a unified approach to the definition of this concept, given its practicality.

Keywords: fisk, fiscal burden, the tax burden.

Постановка проблеми. Для з'ясування сутнісних характеристик та змісту податкового навантаження звернімося до доробку вчених і практиків. Опрацювання фахової літератури дає підстави для висновку, що вивчення цього питання характеризується різноманітними підходами. В результаті виведені різні дефініції та запропоновані численні методики розрахунку податкового навантаження як показника, що зумовлює необхідність вибору теоретичної позиції, яка буде відправною точкою при визначенні податкового навантаження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Податкове навантаження як предмет дослідження не характеризується науковою новизною. Науково-прагматична проблематика з цієї теми висвітлюється у численних працях вчених економістів та практиків, а саме: В. Андрущенко, Н. Бенч, А. Бризгаліна, В. Валігури, Ю. Іванова, І. Івасько, С. Каламбет, С. Корецької, О. Кудріної, Ю. Кушнірчука, Н. Левченко, І. Луніної, І. Майбурова, В. Мельника, М. Новікова, М. Онуфрика, В. Поповича, А. Соколовської, А. Трошина, Н. Фролової, М. Хапко, І. Чугунової, Д. Шолудько, Н. Ярової та ін. Досліджено зміст податкового навантаження, запропоновано показники оцінки та методики його розрахунку. Проте немає уніфікованого підходу до визначення цієї дефініції, що з погляду практики є необхідним. Знову намагатися сформулювати нову дефініцію "податкове навантаження" недоцільно, краще систематизувати наукові підходи до розкриття цього питання, і обрати підхід, який на практиці дасть змогу оцінити податкове навантаження.

Мета і завдання дослідження. Систематизувати та з критичних позицій оцінити наукові підходи до трактування змісту дефініції "податкове навантаження". Виділити та обґрунтувати поняття, яке, справді, відображає зміст податкового навантаження і є доцільним з практичного погляду.

Виклад основного матеріалу. Передусім зазначимо, що поряд з поняттям податкове навантаження, вживається також поняття "фіскальне навантаження". Отже, необхідно встановити, чи тотожними вони є, довести чи спростувати їх спільність або відмінність.

У деяких працях науковців, зокрема Г. Дорошенка, Т. Кравець, А. Ситенко, Ю. Кушнірчука, О. Міняйла, згадується поняття "фіскальне навантаження" в таких аспектах: 1) в контексті його впливу на соціально-економічний розвиток; 2) як проблема, з якою стикається уряд; 3) з позиції методики визначення. Проте не розкривається зміст і не пропонується дефініція. Останню ми зустрічаємо в праці І. Рудченка, а саме: "... Фіскальне навантаження на економіку – показник, вимірюваний часткою ВВП, що перерозподіляється через дохідну й видаткову частини зведеного бюджету" [22, с. 225]. Зауважимо, частка доходів бюджету у ВВП відрізняється від частки видатків бюджету у ВВП, тому на основі такої дефініції незрозуміло, який з цих двох показників характеризує фіскальне навантаження. Крім того, у поданій дефініції згадуються й інші централізовані державні фонди, формування яких також відображає участь держави у розподілі ВВП. І. Рудченко вважає, що фіскальне і податкове навантаження – це різні речі, і останнє є вужчим. Цей висновок витікає з його критичного аналізу наукових поглядів на це питання [22, с. 225].

Для формування власної думки щодо сутності та змісту фіскального навантаження дослідимо етимологічне походження термінів "фіск" і "навантаження".

Визначення терміна “фіск” у більшості економічних словників (С. Бичик, А. Даморацкая, А. Азрилян, В. Корельський, Р. Гаврилович, Б. Райзберг, Л. Лозовский, Є. Стародубцева), прямо чи опосередковано пояснюється як “державна казна”. В. Копоруліна трактує – як “державна скарбниця” [28, с. 294], що в принципі є тотожними поняттями. Багатогранніше трактують зміст “фіску” Л. Алексеєнко, В. Олексієнко: “Фіск – 1) імператорська скарбниця у Стародавньому Римі (на відміну від державної скарбниці); 2) тепер державна скарбниця” [7, с. 637], А. Борисов “Фіск – 1) державна казна, сукупність фінансових ресурсів держави, акумульованих в бюджеті країни і державних позабюджетних фондах; 2) держава як суб’єкт майнових прав, інтересів і обов’язків по відношенню до окремих громадян і юридичних осіб” [4, с. 785].

Тотожними є поняття, що наводять Г. Башнянин, Г. Осовська, О. Юшкевич, Й. Завадський “Фіск – 1) єдиний загальнодержавний фінансовий центр. Держава юридично виступає як суб’єкт певних майнових прав та інтересів; 2) державна казна – сховище грошей, коштовностей та інших матеріальних цінностей” [5, с. 610; 8, с. 332].

Термін “державна казна” трактується загалом однозначно. Однак роль і структура державної казни змінювалася в процесі еволюції держави.

“У докапіталістичних формаціях існувала казна королів, царів, ханів, князів, монастирів та ін.” [16, с. 299], також цей термін не є звичним для кожної держави, наприклад, “...до соціалістичних держав цей термін не застосовується” [9, с. 219].

Як правило, в період докапіталістичних формацій “основним джерелом доходів держави були приватно-правові доходи, а податки застосовувалися лише в екстраординарних випадках, державне фінансове господарство, по суті, не відрізнялося від приватного фінансового господарства... Своєю чергою, обгрунтування необхідності та природи податків залежало не стільки від процесу пізнання цього фінансового явища, скільки від розвитку функцій держави та зміни характеру використання державних доходів. В умовах, коли державні доходи використовувалися переважно на утримання королівського двору та ведення воєн, необхідність податків як постійної складової державних доходів заперечувалася з позиції недоторканості приватної власності” [27, с. 23]. З чого випливає, що державна скарбниця могла функціонувати і без податкових надходжень. Оскільки дефініції “державна скарбниця” і “фіск” є тотожними, то поняття “фіскальне” і “податкове” нелогічно прирівнювати.

Доцільно звернути увагу на організацію державної казни у ранніх демократичних державах. “За часів Римської імперії, поряд із загальнодержавною скарбницею утворюється скарбниця, що отримала назву фіску і надійшла у повне і незалежне розпорядження цезарів. Поступово ця скарбниця захопила всі ті кошти, які раніше належали загальнодержавній. Таким чином, відбулася концентрація фінансової влади в руках верховних правителів” [27, с. 13], у цей період доходи державної казни в основному забезпечувалися за рахунок податкових надходжень.

Отже, можемо стверджувати, що поняття “фіскальне” є ширшим ніж “податкове”. Л. Алексеєнко, В. Олексієнко пишуть, що “Фіскальний – 1) який (що) стосується скарбниці; 2) фінансовий” [7, с. 637], проте більш повне визначення подає А. Азрилян “Фіскальний – фінансовий, податковий; що має стосунок до акумулювання державних доходів (казни); наприклад, фіскальний агент, фіскальна політика тощо” [3, с. 1345], тобто якщо застосовується термін “фіскальний”, мається на увазі уся сукупність державних доходів. Податкові ж надходження є частиною державних доходів. Звідси логічним є висновок, що фіскальне і податкове навантаження – це не тотожні поняття, як слушно вважає І. Рудченко.

Тепер проаналізуємо зміст поняття “навантаження”. А. Азрилян вважає, що “навантаження – покладена робота, обов’язок” [3, с. 608], К. Пасс, Б. Лоус, Е. Пендлтон, Л. Чедвик зазначають, що це “обсяг роботи, який відводиться на одне робоче місце (для одного станка чи для одного працівника) і який необхідно виконати за визначений період часу” [23, с. 275], і, своєю чергою, О. Куроченко: “Навантаження чинника – ступінь впливу якогось загального чинника на прибутковість цінного паперу” [6, с. 217]. Очевидно, що ці визначення не мають прямого стосунку до розкриття змісту “фіскального навантаження”, проте на їхній основі можемо виділити загальні особливості цього терміна. Навантаження є обов’язковим, має місце і вимірюється у визначений період часу, впливає на прибутковість. Крім того, навантаження має свій об’єкт, який нам треба визначити, з огляду на предмет нашого дослідження. Виходячи із глибинних сутнісних характеристик категорії “податки”, об’єктом фіскального навантаження, на нашу думку, є створений дохід. Оскільки його частина вилучається через сплату податків, внесків, зборів, інших обов’язкових платежів, то фіскальне навантаження відображає участь держави у розподілі ВВП через централізацію фінансових ресурсів у відповідних державних фондах. Як правило, фіскальне навантаження визначається за фактичними показниками обсягів сформованих фондів. На нашу думку, такими фондами є Зведений бюджет та цільові державні фонди, які не входять до складу бюджету. Отже, при визначенні фіскального навантаження потрібно враховувати не лише податкові надходження та інші обов’язкові платежі, а всю сукупність фінансових ресурсів, які перерозподіляються через державні фонди.

Тепер з’ясуємо, як трактується у фінансовій науці термін “податкове навантаження”. Це поняття розглядається в широкому та вузькому розумінні, і часто як тотожне йому вживаються: податковий тягар, податковий тиск, податковий коефіцієнт, загальний рівень оподаткування. Відповідно пропонуються різні підходи до трактування змісту цього поняття та методики його оцінки. В узагальненому вигляді їх можна подати за допомогою рис. 1.



Рис. 1. Систематизація підходів до трактування змісту дефініції "податкове навантаження"

За результатами аналізу поданої вище систематизації підходів дослідників до розкриття сутності та змісту податкового навантаження, висловимо свою думку з цього питання. Навряд чи податкове навантаження варто розглядати як економічну категорію, що характеризує сферу дії податків та ефекти їх впливу. Доведемо це, розглянувши рис. 2.



Рис. 2. Взаємозв'язок дефініцій “податки” та “податкове навантаження”

Примітка. Побудовано автором

Податкове навантаження є похідним від категорії податків, тому ставити його в один ряд з останньою, враховуючи ступінь абстракції тих відносин, які вони відображають, не можна. Крім того, податкове навантаження, яке в реаліях кількісно вимірюється показником, саме по собі не характеризує сферу дії податків і тим більше ефекти їх впливу. Ці ефекти ще треба визначити, застосовуючи різноманітні методи аналізу. Тому ми не можемо погодитися із твердженням, що: “податкове навантаження потрібно розглядати лише як якісний показник рівня впливу податкової системи на економіку країни, оскільки будь-які кількісні його виміри не здатні відобразити усі причинно-наслідкові зв'язки у процесі їх взаємодії” [20]. На нашу думку, показник податкового навантаження причинно-наслідкові зв'язки не відображає. Так само податкове навантаження навряд чи є якісною характеристикою системи податків, як зазначає С. Каламбет [11]. Як показує досвід зарубіжних країн, за вишого, ніж в Україні, рівня податкового навантаження показники соціально-економічного розвитку і добробут населення є значно кращими.

Не можна також погодитися із думкою, що податкове навантаження – це “договір між суспільством і державою, при якій сторони укладають певну домовленість і відповідно виконують свої обов'язки” [29]. Насправді, ніякого договору немає. Є сукупність податкових законів прийнятих державою в односторонньому порядку, які визначають види, ставки податків та інші елементи оподаткування, що формують податкове навантаження. Якщо податкове законодавство вважати “договором”, то платник має виконувати обумовлені в ньому правила. Однак платник може не дотримуватись усіх установлених законодавством правил і тим самим фактично проти волі держави знижувати податкове навантаження.

Окремо потрібно зупинитися на трактуванні податкового навантаження як “погіршення добробуту платника податків” [27]. Дослідник акцентує увагу, що про погіршення можна говорити лише тоді, коли зменшення доходу і відповідно споживання ринкових благ не компенсується наданням суспільних благ профінансованих за рахунок сплачених податків [27]. Такий підхід ґрунтується на обмінній теорії податків, прихильниками якої є Дж. Б'юкенен, К. Віксель, Е. Ліндаль. Ми погоджуємося з цим поглядом і вважаємо, що такий підхід є дуже важливим, при розумінні сутності податкового навантаження й обґрунтуванні його оптимального рівня. Якщо платник в обмін на сплачені податки отримує від держави еквівалентні блага та послуги, то про податкове навантаження в цьому випадку можна говорити лише як про ціну отриманих благ.

На нашу думку, правильним є підхід до трактування податкового навантаження як результату дії податків, але результату не якісного, а кількісного. Виконуючи, фіскальну та регулюючу функцію, податки справді створюють навантаження. Серед запропонованих визначень, які відображають цей підхід, є досить абстрактні дефініції, які, на нашу думку, не відображають змісту податкового навантаження, наприклад, це трактування останнього як результату взаємодії податкової системи та людини [19]. Справді, унаслідок функціонування податкової системи у платників вилучається певна частина доходу, але податки сплачують не лише фізичні особи, а й юридичні, тому варто говорити про вимір дії податків на платників загалом, а не на окремі категорії платників, при чому підкреслюємо, про вимір кількісний, оскільки якісний вплив податкове навантаження, як зазначалося вище, не відображає.

Висновки. Виходячи, з викладеного вище, правильно розкриває сутність податкового навантаження дефініція, в якій воно визначається як міра, ступінь, рівень економічних обмежень.

При такому розумінні сутності податкового навантаження, його трактування як показника не суперечить цьому підходу. Однак у запропонованих дефініціях або абстрактно вказується, що відображає цей показник

(роль податків у житті суспільства, характеристика податкової системи), або наводяться елементи, які треба співвіднести щоб визначити його величину, при цьому йдеться про показник, що відображає податкове навантаження на економіку в цілому. Але відомо, що податкове навантаження визначається також за категоріями платників, за чинниками виробництва і споживання, за системою оподаткування (загальна, спрощена), тобто йдеться про структуру податкового навантаження. Тому одним показником виміряти податкове навантаження неможливо, відтак трактувати його сутність як показник навряд чи правильно. Податкове навантаження вимірюється системою показників, які будуть визначатися за різною методикою залежно від конкретного елемента структури.

Література:

1. Барулін С. В. Налоговый менеджмент / Барулін С. В. – М. : Омега-Л, 2007. – 207 с.
2. Бенч Н. Я. Податкове навантаження як окрема економічна категорія: теоретична сутність та спроби об'єднання // Наукові праці НДФІ. – № 2 (43). – 2008. – С. 111–118.
3. Большой экономический словарь / под ред. А. Н. Азриляна. – 7-е изд., доп. – М. : Ин-т новой экономики, 2010. – 1472 с.
4. Борисов А. Б. Большой экономический словарь. – Издание 3-е переработанное и дополненное. – М. : Книжный мир, 2010. – 860 с.
5. Генеза ринкової економіки (політекономія, мікроекономіка, макроекономіка, економічний аналіз, економіка підприємства, менеджмент, маркетинг, фінанси, банки, інвестиції, біржова діяльність): Терміни, поняття, персоналії : навч. екон. слов.-довід. для студ. вищ. навч. закл. освіти усіх рівнів акредитації / за наук. ред. Г. І. Башнянина. – К. : Магнолія плюс, 2004. – 682 с.
6. Економіка: від А до Я: Понятійно-термінолог. слов. / О. В. Куроченко, М. А. Копнов, В. П. Сладкевич та ін. – К. : ДП "Видавничий дім "персонал", 2008. – 368 с.
7. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів (українсько-англійсько-російський) / Л. М. Алексеєнко, В. М. Олексієнко. – Тернопіль : Астон, 2003. – 672 с.
8. Економічний словник / Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич, Й. С. Завадський. – К. : Кондор, 2007. – 358 с.
9. Економічний словник / за ред. П. І. Багрія, С. І. Дорогунцової – Головна редакція Української Радянської Енциклопедії Академії наук Української РСР. – К., 1973. – 624 с.
10. Івасько І. М. Методичні підходи до розрахунку податкового навантаження та рівня оподаткування в аграрному секторі // Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. у 2-х частинах: Ч. 2. – 2011. – Вип. 26. – С. 359–366.
11. Каламбет С. В. Податковий потенціал: теорія, практика, управління : [наук. моногр.] / Каламбет С. В. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2001. – 304 с.
12. Корецька С. О. Оптимізація податкового навантаження в Україні // Економіка та держава, 2011. – № 11. – С. 25–27.
13. Кудріна О. Ю. Оцінка податкового навантаження на підприємство з позиції трансакційних витрат [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vsunu/2011_10_1/Kudrina.pdf.
14. Луніна І. О. Державні фінанси та реформування між бюджетних відносин / Луніна І. О. – К. : Наукова думка, 2006. – 432 с.
15. Майбуров И. А. Налоги и налогообложение / [под ред. И. А. Майбурова]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 656 с.
16. Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І. Економічний енциклопедичний словник : У 2 т. – Т. 1 / за ред. С. В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
17. Налоговая политика России: проблемы и перспективы / [под ред. И. В. Горского]. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 287 с.
18. Новіков М. А. Порівняльний аналіз методик визначення податкового навантаження та шляхи їх удосконалення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_7/284.pdf.
19. Онуфрик М. С. Економічна діяльність як специфічний об'єкт податкового навантаження // Економіка та держава. – № 6. – 2008 – С. 57–61.
20. Онуфрик М. С. Оцінка податкового навантаження на економічну діяльність людини [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/index.php?operation=1&iid=968>.
21. Райзберг Б. А. Современный социоэкономический словарь. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 629 с. – (Библиотека словарей "ИНФРА-М").
22. Рудченко І. В. Стан та динаміка податкового навантаження економіки України // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво 2007. – №2 – 356 с. – С. 223–226.
23. Пасс К., Лоус Б., Пендттон Э, Чедвик Л. Большой толковый словарь бизнеса. Русско-английский, англо-русский. – М.: Вече, АСТ, 1988. – 688 с.
24. Плющук А. В. Дослідження впливу податкового навантаження на показники ефективності діяльності банку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/7516/1/tezu%20pluschuk.pdf>.
25. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування : [моногр.] / [Іванов Ю. Б., Тищенко О. М., Дорожкіна Г. М. та ін.] ; під ред. Ю. Б. Іванова. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2007. – 448 с.
26. Словник сучасної економіки Макміллана / пер. з англ. – К.: "АртЕк", 2000. – 640 с.
27. Соколовська А. М. Основи теорії податків: навчальний посібник. – К., 2010. – 326 с.
28. Українсько-російський економічний тлумачний словник / авт.-упор. В. М. Копоруліна. – Х. : Факт, 2005. – 400 с. (Словник фахівця).
29. Шолудько Д., Попович В. Податкове навантаження та тінізація суспільно-економічних відносин: зв'язки, залежності, засоби протидії // Науковий вісник: Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2002. – № 3 (17). – С. 74–80.