**Тема 8. Особливості визначення податкового навантаження на бюджетну систему України**

1. **Характеристика існуючих підходів до методології та методики оцінки податкового тягаря**

Отже, у широкому сенсі, податковим навантаженням є частка продукту, що сплачується державі в обмін на загальнодоступні публічні послуги.

Податкове навантаження має рівні пливу, загалом це макро, мезо та макрорівні. На рисунку 1 представлено детальна характеристика рівнів впливу податкового тиску

|  |
| --- |
| **Рівень податкового навантаження** |
| *Макрорівень* | *Мезорівень* | *Мікрорівень* |
| Податковий тиск на окремі галузі або економіку загалом | Податковий тиск на економіку окремого регіону, території або її населення | Податковий тиск на домогосподарство або підприємство |

Рис.1 – Макро, мезо та макрорівні податкового навантаження

У вітчизняній та зарубіжній літературі існує декілька поглядів на методи за якими визначають податкове навантаження (див. табл.. 1).

В таблиці 1 представлені основні методики розрахунку податкового навантаження на макро та макрорівнях. На макрорівні використовуються загальнодержавні показники, та податкове навантаження відображає сукупний тиск податків н всю економіку країни. На макрорівні податкове навантаження розраховується стосовно конкретних податків, що сплачуються суб’єктами господарювання чи домогосподарствами. Стосовно мезорівня, то тут мають місце ті ж показники, що застосовуються для макрорівня, але у регіональному розрізі. Крім того, показники податкового навантаження, що використовуються для мікрорівня, можна також застосувати для визначення податкового навантаження на макрорівні шляхом агрегування показників.

*Таблиця 1*

**Базові методики визначення податкового тиску**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Назва | Формула | Умовні позначення |
| *Макрорівень* |
| Міжнародна методика визначення податкового навантаження на економіку |  | ПН – податкове навантаження;П – обсяг сплачених податків;ОП – інші обов’язкові платежі;ВВП – валовий внутрішній продукт. |
| Економічний макропоказник податкового навантаження |  | ПН – податкове навантаження;П – обсяг сплачених податків;Дпс – сукупні доходи приватного сектору економіки. |
| Бюджетний макропоказник податкового навантаження |  | ПН – податкове навантаження;П – обсяг сплачених податків;В – видатки бюджету;Тр – бюджетні трансферти на приватний сектор економіки. |
| *Мікрорівень* |
| Коефіцієнт податкового навантаження на суб’єкта господарювання або домогосподарство |  | Кпн — коефіцієнт податкового навантаження;БО — значен­ня бази оподаткування суб’єкта господарювання або домогосподарства;ВД — валовий дохід суб’єкта господарювання або домогосподарства. |
| Податкове навантаження на суб’єкта господарювання або домогосподарство |  | ПН — податкове навантаження;П — податок сплачений суб’єктом господарювання;Д — дохід суб’єкта господарювання, з якого сплачується податок. |
| Сукупний зведений податковий тиск на суб’єкта господарювання (міжнародна методика) |  | G – сукупний зведений податковий тиск на суб’єкта господарюванняa1 — нор­матив ПДВ;а2 — норматив податку на прибуток;а3 — норматив по­датку на фонд заробітної плати;Aj — ставка акцизного податку для j -го товару. |

Отже, методи оцінки податкового навантаження, що застосовуються у вітчизняній і зарубіжній практиці можна охарактеризувати та узагальнити наступним чином:

1. Податкове навантаження визначається як відношення суми сплаченого податку до обсягу валового внутрішнього продукту.
2. Податкове навантаження визначається як відношення суми податкових бюджетних надходжень до сукупних доходів приватного сектору економіки.
3. Податкове навантаження визначається як різниця між податковими надходженнями і видатками бюджету та трансфертами з бюджету, що спрямовані на фінансування приватного сектору економіки.

Таким чином, за останнє десятиліття податкова система України зазнала значних реформ та змін. Відповідно до цього економіка країни зустріла нові реалії оподаткування та рівень податкового навантаження.

**2. Тенденції податкового навантаження в Україні**

Далі в роботі розглянемо як саме основні податкові надходження, такі яка податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств, податок та збiр на доходи фiзичних осiб, єдиний податок, впливають на рівень податкового навантаження в Україні. Для цього спочатку розглянемо динаміку та обсяги цих податків у податковій системі. Статистичні дані для аналізу беруться за три роки (див. табл.. 2).

Як бачимо, надходження від цих податків зростають і їх обсяги за три роки збільшились у 2 рази. На рисунку 2 графічно представлено динаміку цих податків. Як бачимо, найбільш стрімке зростання у ПДВ та податку на прибуток підприємств.

Розглянемо структуру цих податків, де основою для визначення є загальний їх обсяг. В таблиці 3 видно, що максимальний обсяг 51% мають надходження від ПДВ. Наступним за обсягами надходжень є податок та збiр на доходи фiзичних осiб, що складає біля 31%. Податок на прибуток підприємств – 14% та єдиний податок – 4%.

*Таблиця 2*

**Обсяги основних податкових надходжень, млн. грн.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Податкові показники | 2016 | 2017 | 2018 |
| Податок на прибуток підприємств  | 60 223,2 | 73 396,8 | 106 182,3 |
| Податок та збiр на доходи фiзичних осiб | 138 781,8 | 185 686,1 | 229 900,6 |
| Податок на додану вартiсть  | 235 506,0 | 313 979,6 | 374 508,2 |
| Єдиний податок  | 17 167,1 | 24 083,4 | 29 564,2 |
| Всього податкові надходження | 451 678,10 | 597 146,90 | 740 155,30 |

На рисунку 3 графічно представлено структуру цих податків. За три роки структура змінилась на користь непрямих податків. Прямі податки, такі як податок на прибуток підприємств, єдиний податок та податок та збiр на доходи фiзичних осiб, також збільшувались але менш значними темпами.

Рис. 2 Динаміка основних податкових надходжень, млн.. грн..

*Таблиця 3*

**Структура основних податкових надходжень, %**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Податкові показники | 2016 | 2017 | 2018 |
| Податок на прибуток підприємств  | 13,33 | 12,29 | 14,35 |
| Податок та збiр на доходи фiзичних осiб | 30,73 | 31,10 | 31,06 |
| Податок на додану вартiсть  | 52,14 | 52,58 | 50,60 |
| Єдиний податок  | 3,80 | 4,03 | 3,99 |
| Всього податкові надходження | 100,00 | 100,00 | 100,00 |

Рис. 3 Структура податкових надходжень, %

В роботі пропонується провести загальну оцінку тенденцій податкового тягаря на соціально-економічний розвиток України. Для цього необхідно розрахувати макроекономічні показники податкового навантаження з табл.. 1. Статистичні данні з формул представлені в табл.. 4, а саме такі показники, як ВВП та податкові надходження зведеного бюджету.

*Таблиця 4*

**Макроекономічні показники, млн. грн.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показники | 2016 | 2017 | 2018 |
| ВВП | 2385367,00 | 2983882,00 | 3560596,00 |
| Податкові надходження зведеного бюджету | 650781,70 | 828158,80 | 986348,50 |

В таблиці 5 представлено результати розрахунку макроекономічних показників податкового тягаря.

Податкове навантаження за міжнародною методикою, де співвідносяться податкові надходженні і ВВП, дорівнює 27-28%. На рис. 4 представлено графічне зображення міжнародного показника податкового навантаження. Міжнародний показник вказує на поступове збільшення податкового тягаря на економіку країни.

*Таблиця 5*

**Макроекономічний показник податкового навантаження, %**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показники податкового навантаження | 2016 | 2017 | 2018 |
| Міжнародна методика визначення податкового навантаження на економіку | 27,28 | 27,75 | 27,70 |

Рис. 4 Макроекономічний показник податкового навантаження, %

На нашу думку, показник податкового навантаження, розрахований за міжнародною практикою, має точні данні і вказує на реальну ситуацію стосовно оподаткування в країні.

**3. Аналіз податкового навантаження на доходи вітчизняних підприємств та громадян**

Далі пропонується порівняти рівень податкового тиску на суб’єктів господарювання та домогосподарства. Для цього встановимо, що основними податковими стягненнями з юридичних осіб є податок на додану вартість, та податок на прибуток підприємств. Натомість основними податковими стягненнями з фізичних осіб є податок та збiр на доходи фiзичних осiб, єдиний податок, що сплачують фізичні особи-підприємці. В таблиці 6 представлено динаміку цих податкових утримань.

*Таблиця 6*

**Основні податки з юридичних та фізичних осіб, млн. грн.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показники | 2016 | 2017 | 2018 |
| Податки з юридичних осіб |
| Податок на додану вартiсть  | 235 506,00 | 313 980,60 | 374 508,20 |
| Податок на прибуток підприємств  | 60 223,20 | 73 396,80 | 106 182,30 |
| Всього | 295 729,20 | 387 377,40 | 480 690,50 |
| Податки з фізичних осіб |
| Податок та збiр на доходи фiзичних осiб | 138 781,80 | 185 686,10 | 229 900,60 |
| Єдиний податок  | 17 167,10 | 24 083,40 | 29 564,20 |
| Всього | 155 948,90 | 209 769,50 | 259 464,80 |

Далі пропонується провести аналіз податкового навантаження на суб’єктів господарювання та домогосподарства. Для цього необхідно розрахувати мікроекономічні показники податкового навантаження з табл.. 1. Статистичні данні з формул представлені в табл.. 7, а саме бази оподаткування фізичних і юридичних осіб.

*Таблиця 7*

**База оподаткування суб’єктів господарювання і домогосподарств**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Економічні показники | 2016 | 2017 | 2018 |
| Суб’єктів господарювання (юридичних осіб) |
| Додана вартість суб’єктів господарювання | 1805589,10 | 2257297,50 | 2510656,60 |
| Фінансовий результат (прибуток до оподаткування) | 443012,12 | 593168,15 | 668893,50 |
| Домогосподарств (фізичних осіб) |
| Доходи населення до оподаткування (заробітна плата) | 898326,00 | 1209097,00 | 1529367,00 |
| Виручка від реалізації фізичних осіб на спрощеній системі оподаткування | 489204,60 | 604336,70 | 760755,10 |

Наприклад, для суб’єктів господарювання: базою оподаткування ПДВ є додана вартість, податку на прибуток підприємств – фінансові результати підприємств. А для домогосподарств: базою оподаткування податку на доходи фiзичних осiб є доходи населення до оподаткування, єдиного податку фізичних осіб – виручка від реалізації фізичних осіб-підприємців.

В таблиці 8 розраховано мікроекономічні показники податкового навантаження. Як бачимо, стосовно юридичних осіб, найбільше податкове навантаження через податок на прибуток підприємств – біля 15%, далі йде ПДВ – 14%.

Щодо податку на прибуток та єдиного податку ситуація є логічною і відповідає діючим ставкам оподаткування. Стосовно ПДВ, податкове навантаження здається заниженим, адже базова ставка є 20%. Така ситуація пояснюється тим, що на імпортні медикаменти наразі діє ставка 7%, а на експортні операції 0%.

*Таблиця 8*

**Мікроекономічні показники податкового навантаження, %**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показники податкового навантаження | 2016 | 2017 | 2018 |
| Суб’єктів господарювання (юридичних осіб) |
| Податкове навантаження через ПДВ | 13,04 | 13,91 | 14,92 |
| Податкове навантаження через податок на прибуток підприємств | 13,59 | 12,37 | 15,87 |
| Домогосподарств (фізичних осіб) |
| Податкове навантаження через ПДФО | 15,45 | 15,36 | 15,03 |
| Податкове навантаження через єдиний податок  | 3,51 | 3,99 | 3,89 |

Далі розрахуємо сукупне податкове навантаження на суб’єктів господарювання та домогосподарства (див. табл.. 9). Для цього застосуємо данні з табл.. 8.

*Таблиця 9*

**Показники сукупного податкового навантаження на суб’єктів господарювання та домогосподарства, %**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показники  | 2016 | 2017 | 2018 |
| Сукупне податкове навантаження на суб’єктів господарювання (юр. осіб) | 26,64 | 26,28 | 30,79 |
| Сукупне податкове навантаження на домогосподарства (фіз. осіб) | 13,06 | 13,08 | 12,80 |

Отже спочатку юридичні особи. Відомо, що ПДВ сплачують майже 100% суб’єктів господарювання, тому податкове навантаження через ПДВ враховуємо повністю. Те саме стосується сплати податку на прибуток підприємствами на загальній системі оподаткування. Тому податкове навантаженні через податок на прибуток ураховуємо з коефіцієнтом 1,0.

Далі розрахуємо сукупне податкове навантаження на домогосподарства. Відомо, що доходи найманих працівників до оподаткування складають 80% у загальному обсязі доходів фізичних осіб, а виручка від реалізації фізичних осіб-підприємців відповідно 20%. Тому податкове навантаженні через податок з доходів фізичних осіб ураховуємо з коефіцієнтом 0,8, а податкове навантаження через єдиний податок з фізичних осіб ураховуємо з коефіцієнтом 0,2.

На рис. 5 графічно представлено динаміку показників сукупного податкового навантаження на суб’єктів господарювання та домогосподарства.

Сукупне податкове навантаження на суб’єктів господарювання помітно більше ніж сукупне податкове навантаження на домогосподарства, а саме майже у 2 рази. Як вже було зазначено це є логічною практикою багатьох країн. Сукупне податкове навантаження на домогосподарства зростає помірно, а сукупне податкове навантаження на суб’єктів господарювання зростає з коливаннями. Це можна пояснити нестабільними фінансовими результатами суб’єктів господарювання у досліджуваний період.

Рис. 5 Динаміка показників сукупного податкового навантаження на суб’єктів господарювання та домогосподарства, %

Динаміка основних податків з юридичних та фізичних осіб вказує на її зростання, що є позитивною ознакою з огляду на збільшення ділової активності підприємств та домогосподарств. Проаналізувавши податкове навантаження окремо на фізичних та юридичних осіб, можна сказати наступне: податкове навантаженні на суб’єктів господарювання у два рази вище порівняно з податковими навантаження на домогосподарства, що є логічним і відповідає міжнародній практиці.