

## ОКРЕМІ АСПЕКТИ ЩОДО ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ SOME ASPECTS OF THE TAX BURDEN

Метою статті є дослідження теоретичних і методичних аспектів визначення податкового навантаження, аналіз впливу податкового навантаження на діяльність суб'єктів господарювання, формування перспектив оптимізації податкового навантаження з урахуванням міжнародного досвіду. Проведене дослідження показало, що податкове навантаження є важливим показником, який виражає орієнтири держави на проведення соціально-економічної політики. Розглядається і порівнюється рівень податкового навантаження в Україні і в зарубіжних країнах. Хоча цей показник більший в зарубіжних країнах, але в нашій державі перерозподіл доходів бюджету на душу населення набагато нижчий. На конкретному підприємстві розглядається методика розрахунку податкового навантаження з використанням системи електронного адміністрування ПДВ і за допомогою формули, яка розглядається в науковій і практичній літературі. Значення майже не відрізняються. Помірне зниження і рівномірність розподілу податкового навантаження між платниками залежно від майнового стану і виду діяльності приведе до оптимізації податкового навантаження.

**Ключові слова:** податкове навантаження, податкове адміністрування, ДФС, платник податку, методика розрахунку, оптимізація податкового навантаження.

Целью статьи является исследование теоретических и методических аспектов определения налоговой нагрузки, анализ влияния налоговой нагрузки на деятельность субъектов хозяйствования, формирование перспектив оптимизации налоговой нагрузки с учетом международного опыта. Проведенное исследование показало, что налоговая нагрузка является важным показателем, который выражает ориентиры государства на проведение социально-экономической политики. Рассматривается и сравнивается уровень налоговой нагрузки в Украине и в зарубежных странах. Хотя этот показатель больше в зарубежных странах, но в нашем государстве перераспределение доходов бюджета на душу населения гораздо ниже. На конкретном предприятии рассматривается методика расчета налоговой нагрузки с использованием системы электронного администрирования НДС и с помощью формулы, которая рассматривается в научной и практической литературе. Значения почти не отличаются. Умеренное снижение и равномерность распределения налоговой нагрузки между плательщиками в зависимости от имущественного состояния и вида деятельности приведет к оптимизации налоговой нагрузки.

**Ключевые слова:** налоговая нагрузка, налоговое администрирование, ГФС, налогоплательщик, методика расчета, оптимизация налоговой нагрузки.

УДК 336.221.264(045)

Кучеркова С.О.

к.е.н., доцент,  
доцент кафедри обліку і оподаткування  
Таврійський державний  
агротехнологічний університет

*The purpose of the article is to study theoretical and methodological aspects of determining the tax burden, analysis of the impact of tax burden on the activities of economic entities, the formation of prospects for optimizing tax burden in the light of international experience. The conducted research showed that tax burden is an important indicator, which expresses the state's guidelines for conducting socio-economic policy. In scientific and practical literature, the tax burden at the macro level is considered as the amount of revenues to different levels of the budget, as a percentage of the volume of the entity's activity. At the micro level, the tax burden on enterprise activities can be defined as the amount of tax payments as a percentage of the amount of profits received. In international practice, taxes paid by enterprises are subject to mandatory deductions for social insurance. The State is always interested in increasing the tax burden, because it brings to it additional revenues. Enterprises, by contrast, are interested in reducing it. Therefore, it is necessary to establish the optimal tax burden, in which taxpayers are relatively painless for their capital to agree to pay the established taxes, obtaining decent public services for this. The level of tax burden in Ukraine and in foreign countries is being considered and compared. Although this indicator is larger in foreign countries, but in our country, the reallocation of budget revenues per capita is much lower. The article examines the methodology for calculating the tax burden on a particular business using the system of electronic administration of VAT and using the formula that is considered in most scientific and practical literature. The values are almost the same. The business entity has the opportunity to independently calculate the tax burden on its activities and, on the basis of this, make a decision. In order to reduce the tax burden on business entities it is necessary: to reduce tax rates on certain types of taxes, to expand their tax base. It is proposed to review the rates of personal income tax and property taxes. They should be progressive like in foreign countries. The moderate decrease and the uniform distribution of tax burden between taxpayers depending on the property status and type of activity leads to optimization of tax burden.*

**Key words:** tax burden, tax administration, State Fiscal Service of Ukraine, taxpayer, calculation method, optimization of tax burden.

**Постановка проблеми.** Головною метою ДФС є повнота та своєчасність сплати податків фізичними та юридичними особами до бюджету. Ці показники аналізуються за допомогою податкової звітності, податкових накладних, реєстрів, що ведуться фіскальною службою України, тощо.

Оцінка повноти сплати підприємством податків здійснюється на підставі такого показника, як податкове навантаження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням податкового навантаження займаються багато науковців, практиків, а також державні службовці, спеціалісти різних рівнів державної фіскальної служби та Міністерства фінансів України, серед яких можна відзначити І. Білоус,

Т. Єфименко, А. Крисоватого, Е. Романюту, А. Соколовську та багато інших. Вчений К. Віксель наполягає на раціональному розподілі фіскального тягаря між окремими платниками, дотриманні еквівалентності між сумою сплачених податків та отриманими від держави послугами й благами. Податки, за його твердженням, не повинні порушувати добробут окремих соціальних груп; якщо за рахунок державних послуг добробут окремих верств населення не підвищується, то вони мають бути звільнені від податків [1].

Недосконалість механізму адміністрування податків попри усі нововведення та реформаторські заходи приводить до збільшення податкового навантаження на суб'єктів господарювання, громадян і

суспільство в цілому. Високий рівень податкового навантаження зменшує економічну активність, сприяє переміщенню капіталу за кордон, сповільнює темпи росту валового внутрішнього продукту. Всі ці проблеми визначають актуальність обраної проблеми і сприяють подальшому її дослідженню.

**Постановка завдання.** Мета статті полягає у висвітленні теоретичних і методичних аспектів визначення податкового навантаження, аналізі впливу податкового навантаження на діяльність суб'єктів господарювання, формуванні перспектив оптимізації податкового навантаження з урахуванням міжнародного досвіду.

Виклад основних результатів дослідження. Податкове навантаження – це одне із завдань аудитора, інспектора, експерта під час здійснення перевірки господарської діяльності на підприємстві. У науковій і практичній літературі податкове навантаження розглядається як обсяг надходжень до різних рівнів бюджету у відсотках до обсягу діяльності суб'єкта господарювання.

Рівень податкового навантаження на діяльність підприємства можна визначити як величину податкових виплат у відсотках від суми отриманого прибутку. У міжнародній практиці до податків, сплачених підприємствами додаються обов'язкові відрахування на соціальне страхування.

Держава завжди зацікавлена у збільшенні податкового навантаження, бо це приносить їй додаткові доходи. Підприємства, навпаки, зацікавлені у його зниженні.

Тому необхідно встановлювати оптимальне податкове навантаження, за якого платники податків відносно безболісно для свого капіталу погоджуються сплачувати встановлені податки, отримуючи за це достойні суспільні послуги.

У світі податкове навантаження (із соціальними нарахуваннями) знаходиться в межах 21,8% (Японія), 28,6% (США), 54,2% (Швеція), 52,8% (Данія), в середньому в західноєвропейських країнах – 41%, в світі – 38%; в Україні – 37-38%.

Згідно з рейтингом Paying Taxes 2018, загальне податкове навантаження в Україні становить 37,8%, в Європейському союзі (ЄС) – 40,5%, тоді як загальний світовий показник – 39,6%.

Натепер в Україні діє податкова система, яка за своїм складом та структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн (табл. 1). Проте, на відміну від країн Європейського Співтовариства, податкова система України не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави [2, с.105-106].

Порівняно з іншими країнами, номінальний рівень податкового навантаження в Україні не більший, ніж у США, Канаді, Великобританії та Німеччині, проте реальне податкове навантаження, яке враховує ще й віддачу податкової системи, тобто рівень задоволення потреб платників за рахунок податків, є

значно більшим. Так, порівняно, наприклад, із соціально орієнтованою Швецією, де величина податкового тягара становить близько 55% ВВП, в Україні рівень податкового навантаження є значно меншим і коливається в межах 33-36%. Проте твердження, що податкове навантаження для шведів більше, ніж для українців, є помилковим, оскільки частка податків, що повертається населенню при перерозподілі доходів бюджету, для перших становить близько 85%, тоді як у нас вона не перевищує 30% [3].

Таблиця 1

## Ставки податків у низці країн Європи, %

Країна	Ставка ПДВ	ПДФО	Податок на прибуток підприємств
Польща	23	32	19
Австрія	20	55	25
Чехія	21	22	19
Естонія	20	20	20
Угорщина	27	15	19
Україна	20	18	18

Джерело [5]

Зменшення чи збільшення 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.

Контроль за податковим навантаженням на одного офіційно зареєстрованого суб'єкта господарювання останнім часом набуває все більшого значення. І якщо раніше такий показник розраховувався контролюючими органами і знаходився поза нормативними документами, то зараз він розраховується офіційно й оприлюднюється. Кожне підприємство може його знайти в своєму електронному кабінеті в підрозділі «Показники СМКОР в розділі СЕА ПДВ(система електронного адміністрування податку на додану вартість) у вигляді показника «D».

Розрахункова величина податкового навантаження дорівнює:

$$D = S/T$$

де, S – загальна сума сплачених за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому складено податкову накладну/розрахунок коригування, сум єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податків і зборів (крім суми податку на додану вартість, сплаченої під час ввезення товарів на митну територію України) платником податку та його відокремленими підрозділами;

T – загальна сума постачання товарів/послуг на митній території України, що оподатковуються за ставками 0%, 20% і 7%, зазначеними платником податку в податкових накладних/розрахунках коригування, зареєстрованих у Реєстрі за останні 12 календар-

них місяців, що передують місяцю, в якому складено податкову накладну/ розрахунок коригування [4].

Фактично цей показник показує, скільки податків сплачено зі 100 грн. обсягу реалізації (доходу). І якщо, наприклад, податкове навантаження становить 25%, то це означає, що підприємство зі 100 грн. виручки (обсягу постачання) від реалізації продукції 25 грн. сплатило до бюджету у вигляді податків.

Поширеним елементом аналізу є повнота сплати ПДВ. Адже по цьому податку працівники ДФС для аналізу володіють усією інформацією (дохід від реалізації товарів, що постачаються до контрагентів підприємств).

Тому податкові органи також аналізують динаміку сплати ПДВ, тобто фактично обчислюють податкове навантаження лише з цього податку (відношення суми задекларованого ПДВ до обсягу постачання). При цьому обчислюється цей показник щомісяця.

Такий показник податкового навантаження в середньому по Україні становить до 3% (адже не дарма податкові накладні платників, у яких він перевищує 3% і які дотримуються певного обсягу постачання, не повинні блокуватися).

Розглянемо більш детально на прикладі ТОВ «Трейдінг», яке знаходиться в Запорізькій області.

Підприємство «Трейдінг» знаходиться на спрощеній системі оподаткування та належить до платників єдиного податку третьої групи 3% із сплатою ПДВ. Податкова звітність ТОВ «Трейдінг» складається з декларації з податку на додану вартість, декларації єдиного податку, звіту по єдиному соціальному внеску та форми 1-ДФ.

Для подання податкової звітності до контролюючих органів в електронному вигляді підприємство використовує програмне забезпечення «М.Е.Дос».

Об'єктом оподаткування при обліку і звітності з ПДВ є операції з постачання запасних та комплектуючих частин до сільськогосподарської та спеціальної техніки, а також надання послуг з їх ремонту та реставрації. Датою виникнення податкового зобов'язання для ТОВ «Трейдінг» є дата однієї з подій, що сталася раніше, а саме дата зарахування грошових коштів від покупця/замовника на поточний рахунок підприємства як оплата товарів/послуг або дата відвантаження товарів згідно з видатковою накладною або актом виконаних робіт. Базою оподаткування, відповідно, є вартість відвантаженого товару/виконаної послуги. У своїй

діяльності підприємство «Трейдінг» використовує тільки основну ставку податку – 20%. Звітним податковим періодом є календарний місяць.

Підприємство «Трейдінг» використовує систему електронного адміністрування податку на додану вартість, що забезпечує автоматичний облік в розрізі платників податку, а саме суми податку, що містяться у складених та отриманих податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних.

В табл. 2 проаналізовано склад податків, які сплачує підприємство, і розмір сплати.

Як бачимо, за аналізований період розмір сплати податків значно збільшився. Найбільшу питому вагу в структурі податків займає ПДВ, хоча нарощує темпи зростання єдиний податок. Найбільше збільшення податкового зобов'язання за 3 роки спостерігається у ПДФО – в 10,9 раза. Це зумовлене зростанням мінімального розміру заробітної плати. За ним збільшується і сплата ВЗ і ЄСВ. Загалом сплата податків за 3 роки в ТОВ «Трейдінг» зросла в 4,2 раза.

Виходячи з формули, податкове навантаження (D) в ТОВ «Трейдінг» за 12 місяців 2018 р. коливається від 0,22 до 0,29. В середньому – 0,26.

У разі, коли ми врахуємо всі сплачені податки за 2018 рік до чистого доходу, який отримало підприємство в 2018 р., то податкове навантаження буде становити:  $334,4/1244,4 = 0,27$ .

Отримали майже однакове значення, яке показує, що зі 100 грн. виручки підприємство 27 грн сплатило державі до бюджету у вигляді податків.

Якщо порівняти податкове навантаження підприємства 27% з показником по Україні 37,8%, то бачимо, що воно нижче, але це тільки завдяки тому, що підприємство знаходиться на спрощеній системі оподаткування.

Цей приклад показує, для того, щоб знизити податкове навантаження на суб'єктів господарювання, потрібно: зменшити податкові ставки на окремі види податків, розширити бази їх оподаткування. За рахунок цього збільшиться кількість платників податків і зросте надходження до бюджету платежів. Покращити систему податкового адміністрування податків, зборів і обов'язкових платежів. Потрібно суспільство привчати до податкової культури і починати це зі школи, щоб людина знала, що їй потрібно заплатити податки, і не ухилилася

Таблиця 2

**Аналіз складу і структури податків, зборів і обов'язкових платежів у ТОВ «Трейдінг»**

Назва податків, зборів і обов'язкових платежів	2016 р.		2017 р.		2018 р.		Відношення 2017 р. до 2015 р., %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
ПДВ	69,0	86	146,0	78	248,9	74	в 3,6 р.
Єдиний податок	4,6	6	22,0	12	37,3	11	в 8,1 р.
ПДФО	1,9	2	6,6	4	20,7	6	в 10,9 р.
Військовий збір	0,2	1	0,5	1	1,7	1	в 8,5 р.
ЄСВ	4,5	5	9,4	5	25,8	8	в 5,7 р.
Разом	80,2	100	184,5	100	334,4	100	в 4,2 р.

від цього. Але держава повинна мотивувати або пільгами, або соціальною віддачею.

Також неодноразово автор пропонує переглянути розміри ставок на доходи фізичних осіб і податки на майно [2, с. 108-109]. Вони повинні бути прогресивними, як у зарубіжних країнах.

Помірне зниження і рівномірність розподілу податкового навантаження між платниками залежно від майнового стану і виду діяльності приведе до оптимізації податкового навантаження.

**Висновки з проведеного дослідження.** Проведене дослідження показало, що податкове навантаження є важливим показником, який виражає орієнтири держави на проведення соціально-економічної політики. Рівень податкового навантаження в європейських країнах є набагато вищим, ніж в Україні, низький рівень ВВП в нашій державі на душу населення не дає можливості проводити якісну соціальну політику.

Реформуючи податкову систему України, необхідно врахувати особливості оподаткування зарубіжних країн, зокрема щодо диференційованих ставок оподаткування для окремих податків.

### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Wicksell K.A. New principle of just taxation: Classic in the theory of public finance / ed. By R.A. Musgrave & A.T. Peacock. N.-Y.: St. Martin's Press, 1967. P. 72.
2. Кучеркова С.О. Стан та напрями вдосконалення податкового адміністрування / Облік і фінанси. 2018. № 3. с. 105-110.
3. Романюта Е. Моніторинг рівня податкового навантаження в Україні та країнах ЄС. Світ фінан-

сів 2(51)/2017. URL: <http://sf.tneu.edu.ua/index.php/sf/article/viewFile/1003/101>.

4. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua>.

5. Податковий кодекс України: Документ 2755-VI, чинний, поточна редакція – Редакція від 25.11.2018, підстава 2611-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

6. Податкове навантаження в Україні. June 12, 2018. URL: <https://www.businesslaw.org.ua/podatky-v-ukraini>.

### REFERENCES:

1. Wicksell K.A., R.A. Musgrave & A.T. Peacock (1967) New principle of just taxation: Classic in the theory of public finance. N.-Y.: St. Martins Press.
2. Kucherkova S.O. (2018) Stan ta napriamy vdoskonalennia podatkovoho administruvannia [Current Conditions and Directions of Improving Tax Administration]. *Oblik i finansy*, no. 3, pp.105-110.
3. Romaniuta E. (2017) Monitorynh rivnia podatkovoho navantazhennia v Ukraini ta krainakh EU [The monitoring of the tax burden in the Ukraine and the countries EU]. *Svit finansiv* (electronic journal), vol. 51, no. 2, pp. 10-14. Retrieved from: <http://sf.tneu.edu.ua/index.php/sf/article/viewFile/1003/101>.
4. Sait Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy [The official website of the State Fiscal Service of Ukraine]. Retrieved from <http://sfs.gov.ua>.
5. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Podatkove navantazhennia v Ukraini. June 12, 2018. Retrieved from: <https://www.businesslaw.org.ua/podatky-v-ukraini>.