

УДК 336.221.26

**Б.А. Букач, доцент, канд. эконом. наук**

Севастопольский национальный технический университет

ул. Университетская, 33, г. Севастополь, Украина, 99053

E-mail: [mem@sevgtu14.sebastopol.ua](mailto:mem@sevgtu14.sebastopol.ua)

## **КОЛИЧЕСТВЕННАЯ ОЦЕНКА НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ НА МАКРОЭКОНОМИЧЕСКОМ УРОВНЕ**

*Рассмотрена проблема количественной оценки налогового бремени на макроуровне, проанализированы существующие зарубежные и отечественные методологические подходы, предложен обобщающий вариант расчета данного показателя для экономики Украины.*

**Постановка проблемы.** Любая современная стратегия экономического и социального развития Украины или концепция реформирования её налоговой системы, независимо от политических пристрастий авторов, в качестве одного из направлений содержит положение об обязательном снижении налогового бремени на экономику. Несмотря на широкую известность данного понятия в теории налогообложения и государственных финансах, в настоящее время не существует ни общепринятого определения данного термина, ни оценки его смысловой нагрузки, ни формулы расчета. Все это вносит определенный дисбаланс в описание сложившейся ситуации в экономике Украины, вследствие чего в средствах массовой информации и научных публикациях можно встретить количественную оценку налогового бремени в Украине в диапазоне от 23-25 до 83,5 %. Этим же можно объяснить и большую поляризацию точек зрения относительно оценки (необходимости реформирования) существующей налоговой системы Украины: от вполне нормальной, адекватной нынешнему уровню развития экономики, до крайне негативной, видящей причины всех бед в экономике из-за чрезмерного налогообложения.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Проблеме оценки эффективности налоговой системы с помощью критерия «налоговое бремя» или «налоговая нагрузка» посвящено множество научных статей, написанных как отечественными, так и зарубежными учеными. Детальный анализ публикаций по терминологическим основам и теоретическому описанию влияния налоговой нагрузки на экономику содержит статья А.М. Соколовской [1]. Исследования В.Л. Андрущенко, А.И. Амошы, В.А. Белостоцкой, В.П. Вишневого, Ю.Б. Иванова, И.А. Луниной, П.В. Мельника, А.В. Скрипника, Л.Л. Тарангул, Л.М. Шаблысты посвящены различным особенностям методологии расчета данного показателя для экономики в целом. Из-за схожести проблем в сфере налогового регулирования большое количество публикаций по данной тематике осуществляют российские ученые: Е.В. Балацкий, А.А. Васильева, Е.С. Выхова, И.В. Горский, Е.Т. Гурвич, В.Г. Князев, И.А. Майбуков, В.Г. Пансков, С.Г. Пепеляев, В.М. Пушкарева, С.Н. Рагимов, М.В. Романовский, В.Я. Савченко, Т.Ф. Юткина.

Отдельную группу составляют работы, в которых расчет показателя налогового бремени осуществляется на уровне микроэкономики. К ним, прежде всего, необходимо отнести исследования Л.А. Злобиной, А. Кадушиной, Е.А. Кировой, М.Н. Крейниной, М.И. Литвина, Н. Михайловой, А.В. Трошина, О.С. Сальковой, М.М. Стажковой, в которых предлагается учитывать различные факторы при оценке влияния налоговой нагрузки на эффективность хозяйственной деятельности предприятия.

Определенный интерес по данной проблеме представляет официальная позиция министерства финансов Украины, сформулированная в письме «О внедрении мониторинга показателей, характеризующих состояние налоговой системы» № 31-2/040-3-8/4621 от 06.09.2007 г. В нем идет речь о разработке системы показателей, позволяющих проводить в частности оценку налоговой нагрузки как на макро-, так и на микроуровне, а также определять эффективность администрирования налоговых платежей.

**Нерешенные ранее части общей проблемы.** Из подробного анализа публикаций по данной тематике видно, что большинство исследователей подчеркивают огромную важность именно количественного определения величины налогового бремени для экономики страны в целом. На основании этого значения делаются выводы о степени влияния налоговых платежей на деятельность хозяйствующих субъектов, об эффективности функционирования налоговой системы, принимаются решения о направлении её реформирования. В существующих исследованиях выявлены полтора десятка факторов, которые предлагается учитывать при расчете показателя налоговой нагрузки. Однако, несмотря на это, общепризнанной методики для оценки общего уровня налогообложения в настоящее время не существует.

**Цель статьи.** Проведение анализа теоретических положений и существующих методик расчета показателя налогового бремени в макроэкономике и разработка обобщающего способа количественной оценки налоговой нагрузки для экономики Украины.

**Изложение основного материала.** С самого начала необходимо уточнить предметную область данной статьи. На сегодняшний день в отечественной теории налогообложения начинает формироваться точка зрения о необходимости разделения понятий «налоговое бремя», «налоговая нагрузка» и англоязычного термина, не имеющего достаточно емкого перевода на русский язык, «incidence of taxation» [2]. Не касаясь детальных, смысловых и терминологических различий этих показателей, суть которых достаточно полно изложена в работах А.М.Соколовской [1,3], хотелось бы отметить, что, понимая возможное принципиальное различие этих терминов, в данной работе первые два показателя будут использоваться как синонимы, близкие по своему терминологическому смыслу к англоязычному понятию «tax ratio». Таким образом, основной упор в данной работе будет сделан на исследование проблемы количественной оценки налогового бремени, оставив пока в стороне качественную характеристику процесса. Такой выбор предмета исследования обусловлен тем, что именно количественная составляющая является основой для качественного, взвешенного, продуманного, научного обоснования направлений реформирования налоговой системы Украины.

В современной теории налогообложения и государственных финансах наиболее часто количественное значение показателя налогового бремени используется для:

- сравнительного анализа налоговой нагрузки в разных государствах, внутри страны по регионам и отраслям экономики;
- разработки мероприятий по совершенствованию налоговой политики;
- формирования государственной социальной политики;
- оценки влияния налогов, сборов и других обязательных платежей на экономическое поведение хозяйствующих субъектов.

Экономический смысл показателя налогового бремени на макроуровне заключается в определении доли совокупного национального продукта, которая перераспределяется через государственные институты посредством налогообложения. И хотя данное определение вряд ли можно считать полным и всеобъемлющим, учитывающим все тонкости данного процесса, однако оно будет вполне достаточным для описания и решения задач, поставленных в статье.

В соответствии с принятой в международной практике методикой, которая применяется в странах ОЭСР, уровень налоговой нагрузки на экономику в целом («tax ratio» – налоговый коэффициент) определяется как отношение суммы уплаченных налогов (включая обязательные отчисления на социальное страхование) к валовому внутреннему продукту (ВВП) в рыночных ценах (то есть к документальной подтвержденной стоимости конечного производства товаров и услуг внутри страны) [4]. Уточнение в скобках является достаточно важным при учете теневой составляющей ВВП.

Тогда, исходя из определения, общий уровень налогообложения в экономике определяется по формуле:

$$\beta = \frac{T_{yn} + CH_{yn}}{ВВП}, \quad (1)$$

где  $\beta$  – величина налогового бремени;  $T_{yn}$  – сумма всех уплаченных налогов;  $CH_{yn}$  – сумма всех уплаченных обязательных отчислений на социальное страхование («социальные налоги»).

В соответствии с налоговой классификацией ОЭСР выделяют шесть групп налогов, включаемых в расчет: налоги на доход, прибыль и поступления от капитала; взносы на социальное страхование; налоги на заработную плату и рабочую силу; налоги на собственность; налоги на товары и услуги; другие налоги, не вошедшие ни в одну из первых пяти групп.

В связи с тем, что систематизация налогов ОЭСР и МВФ существенно отличается от классификации по Системе национальных счетов (СНС) и бюджетной классификации Украины, необходимо учитывать определенные тонкости при расчете налогового коэффициента для экономики Украины. Достаточно подробно эта проблема рассмотрена в работах [5-9]. Кратко сформулируем эти особенности. В связи с тем, что обязательные платежи, связанные с социальным страхованием, не являются, в соответствии с бюджетным кодексом, доходами сводного государственного бюджета, их иногда не учитывают при расчете налоговой нагрузки. В результате возникают ещё два способа оценки налогового бремени, периодически встречающихся в научных публикациях и СМИ. В первом случае данный показатель определяется как отношение суммы налоговых доходов сводного государственного бюджета к ВВП:

$$\beta = \frac{T_{yn}}{ВВП}, \quad (2)$$

во втором – как отношение суммы всех доходов сводного государственного бюджета к ВВП.

$$\beta = \frac{Д}{ВВП}, \quad (3)$$

где  $D$  – суммарный доход сводного государственного бюджета.

Показатель, рассчитываемый по формуле (2) иногда называют «налоговой нагрузкой», а по формуле (3) – «бюджетной нагрузкой» или «фискальной нагрузкой» на экономику. Использование этих коэффициентов для сравнения общего уровня налогообложения между странами некорректно, из-за отсутствия в формуле (2) социальных платежей во внебюджетные фонды и присутствия в формуле (3) неналоговых поступлений, доходов от операций с капиталом, официальных трансфертов и доходов целевых фондов, включаемых в совокупные бюджетные доходы. Тем не менее, оба выше перечисленных метода имеют право на существование и несут в себе определенную аналитическую нагрузку [7]. Однако именно расчетами, выполненными на основании этих трех формул, начинают иногда злоупотреблять некоторые «аналитики» и «эксперты», которые в силу определенных конъюнктурных политических заказов, дают положительную или отрицательную оценку существующей налоговой системы Украины. Так, величина налогового бремени, рассчитанная по формулам (1)–(3), находилась в 1997 г. в диапазоне от 23,35 % до 41,75 %, в 2001 г. – от 18,19 % до 32,85 % и в 2005 г. – от 23,1 % до 43,6 % [7, 10], что, естественно, давало возможность обосновывать выводы любой полноты относительно эффективности функционирования налоговой системы.

Помимо трех общеизвестных, выше перечисленных методов, для оценки общего уровня налогообложения в Украине можно использовать ещё несколько подходов:

- на основе межгосударственного сравнения налоговых коэффициентов, в том числе сопоставлением производства ВВП на душу населения в странах с аналогичным налоговым бременем;
- на основе межстранового сравнения государственных расходов на душу населения по основным направлениям таких расходов (оценка общего уровня налогообложения в стране с позиции достаточности налоговых доходов государства для выполнения её основных функций);
- на основе расчета показателя налогового бремени как отношения суммы уплаченных налогов к ВВП (при его первичном и вторичном распределении), рассчитанному на основании СНС;
- на основе отношения налоговых платежей к основным базам налогообложения (труд, капитал, природные ресурсы, потребление) [4,5,8,9].

В соответствии с уже упоминавшимся письмом Министерства финансов Украины, опубликованном в «Бизнесе», официальные власти предлагают оценивать налоговую нагрузку на экономику с помощью определения следующих показателей:

- налоговое давление (отношение налоговых платежей к номинальному ВВП);
- зависимость бюджета от налоговых поступлений (отношение налоговых поступлений к доходам сводного бюджета);
- налоговая нагрузка на сектор домохозяйств (отношение фактических поступлений от НДФЛ к доходам населения за вычетом социальной помощи);
- налоговая нагрузка на потребление (отношение фактических поступлений от налогов на потребление (косвенных налогов) к конечным потребительским расходам);
- налоговая нагрузка на прибыль корпоративного сектора (отношение фактических поступлений от налога на прибыль предприятий к прибыли от обычной деятельности до налогообложения прибыльных предприятий);
- нагрузка на фонд оплаты труда (отношение собственных доходов внебюджетных фондов социального страхования за вычетом поступлений от единого налога к фонду оплаты труда);
- количество видов платежей, которые могут осуществлять налогоплательщики (юридические лица) в бюджет и внебюджетные социальные фонды на периодической основе;
- количество сроков уплаты платежей, которые могут осуществлять налогоплательщики (юридические лица) в бюджет и внебюджетные социальные фонды на периодической основе;
- количество сроков отчетности по платежам, которые могут осуществлять налогоплательщики (юридические лица) в бюджет и внебюджетные социальные фонды на периодической основе.

Одной из наиболее дискуссионных проблем сегодня в отечественной теории налогообложения является определение факторов, которые необходимо дополнительно учитывать при оценке общего уровня налогообложения в экономике. В научных исследованиях к ним относят [1,3-10]:

- начисленные и уплаченные налоговые обязательства;
- налоговый долг хозяйствующих субъектов;
- налоговые переплаты;
- суммы невозмещенного государством НДС;
- финансовые санкции, пеня, административные штрафы;
- выплаты обязательств по внешнему и внутреннему государственному долгу;

- затраты на администрирование налогов как со стороны налогоплательщика, так и со стороны государства;
- теневая составляющая ВВП;
- налоговые льготы.

Рассмотрим более детально влияние каждого фактора на величину налогового бремени и возможности его учета при проведении расчетов.

1. Начисленные и уплаченные налоги. Практически все исследователи данной проблемы выделяют этот фактор в качестве одного из основных, для более точной оценки налоговой нагрузки. В соответствии с этим критерием в теории налогообложения различают номинальное и реальное налоговое бремя на экономику. Для расчета номинальной налоговой нагрузки предлагается учитывать сумму начисленных налогов, сборов и других обязательных платежей как в государственный и местные бюджеты, так и во внебюджетные целевые фонды:

$$\beta = \frac{T_{нач} + CH_{нач}}{ВВП}, \quad (4)$$

где  $T_{нач}$  и  $CH_{нач}$  – суммы соответственно всех начисленных налогов и обязательных отчислений на социальное страхование. Реальная налоговая нагрузка рассчитывается по формуле (1), т.е. учитываются только уплаченные налоговые обязательства. Необходимость такой детализации обусловлена тем, что во всех странах с переходной экономикой наблюдается большой разрыв между значениями этих показателей. По мнению А.А.Васильевой и Е.Т.Гурвича, значительное превышение номинальной налоговой нагрузки над реальной (приводящее к накоплению налоговой задолженности), определенных по формулам (1), (4), может свидетельствовать либо о завышении налоговых ставок, либо о мягкости бюджетных ограничений (когда власти прощают нарушителей). Однако не всегда номинальное налоговое бремя выше реального. Это связано с тем, что в экономике могут возникать ситуации когда величина налогового долга хозяйствующих субъектов меньше суммы величин налоговых переплат (куда включается и невозмещенный из государственного бюджета НДС). Для определения этого соотношения рассчитывается сальдо «недоимки-переплаты». В экономике Украины эта величина почти всегда является положительной, однако были годы (2001 г.), когда она была отрицательной. Сопоставление значений номинального и реального налогового бремени может являться индикатором текущего состояния государственных финансов и эффективности работы органов налоговой службы.

2. Налоговый долг хозяйствующих субъектов. Иногда даже абсолютное значение этой величины используют как отдельную характеристику уровня налогового бремени в экономике. Проблемы с налоговой недоимкой появились в Украине, начиная с 1994 г., когда она составила 0,1 % ВВП. В дальнейшем эта величина начала расти, достигнув максимума в 9,5 % ВВП в 1998 г., однако в новом тысячелетии её относительное значение неуклонно снижалось и на конец 2007 года составило около 1,9 % ВВП. Абсолютное, номинальное значение налогового долга колебалось в интервале от 9,7 млрд. грн. в 1998 г., с максимумом 17,9 млрд. грн. (без учета долга ЕЭСУ) в начале 2006 г. и до 11,9 млрд. грн на конец 2007 года. В соответствии с приведенными числами необходимость учета этого показателя при расчете налоговой нагрузки на экономику очевидна, но достаточно сложно учесть характер влияния этого фактора. Наиболее часто значение величины налогового долга хозяйствующих субъектов прибавляют в числителе к сумме всех уплаченных налоговых обязательств:

$$\beta = \frac{T_{yn} + CH_{yn} + НД}{ВВП}, \quad (5)$$

где  $НД$  – налоговый долг. Мотивируя это тем, что данную сумму все равно придется перечислить в бюджет. А с учетом штрафных санкций и пени эта величина окажет ещё большее давление на финансовое состояние хозяйствующего субъекта.

Однако, далеко не факт, что предприятие, имеющее налоговый долг, в итоге уплатит его. Одной из основных причин наличия налоговой задолженности, по мнению специалистов, является отсутствие эффективных механизмов, которые обеспечивали бы ответственность хозяйствующих субъектов за неисполнение своих финансовых обязательств, а также ежегодно списание и реструктуризация государством налоговой задолженности предприятий перед бюджетом, проведение массовых бюджетных взаимозачетов [5]. Так, в 2001 году 167 тыс. предприятий было списано около 14 млрд. грн. налоговых долгов, в 2005 г. – 13 млрд. грн. Все это стало приводить к тому, что после отмены права налоговой администрации на бесспорное списание денежных средств с банковского счета в случае наличия налогового долга, многие налогоплательщики стали использовать сложившуюся ситуацию для минимизации таким способом налоговых платежей. При достаточно высокой рентабельности хозяйственной деятельности нехватку оборотных средств дешевле компенсировать не путем взятия кредита в банковском учреждении, а с помощью отсрочки налоговых платежей. Это создает ситуацию,

когда наличие налогового долга для честных налогоплательщиков резко ухудшает финансовое состояние предприятия, а для несознательных – наоборот, позволяет улучшить конкурентное положение. Таким образом, учет данного фактора при оценке общего уровня налогового бремени может быть двояким:

$$\beta = \frac{T_{yn} + CH_{yn} \pm HD}{ВВП} . \quad (6)$$

Кроме того, необходимо учесть, что в сумме уплаченных налогов находится две составляющих: налоговые переплаты и невозмещенный НДС. И хотя учет в ГНАУ построен таким образом, что в сумму переплат входит и заявленный к возмещению НДС, тем не менее разберем влияние эти двух факторов отдельно.

3. Налоговые переплаты. Теоретически эта величина должна иметь отношение к оценке налогового бремени следующего отчетного периода, но фактически хозяйствующие субъекты осуществляют выплаты в этом периоде и, в действительности, это является для них текущей налоговой нагрузкой. Обсуждение причин возникновения налоговых переплат бывает в достаточной мере излишне политизировано. В частности утверждается, что таким образом финансируются избирательные компании различных политических сил, популистские социальные выплаты в конце бюджетного года и т.п. На самом деле, наличие налоговых переплат является вполне естественным в экономике. В научных публикациях и СМИ неоднократно описывались примеры подобных ситуаций: если срок уплаты платежа приходится на 20-е число, а уплата произведена 18-го, то в течение двух дней уплаченная сумма будет считаться переплатой; «авансовые платежи» по налогу на прибыль. Тем не менее, абсолютное значение налоговых переплат составляет довольно значительную сумму: на начало 2007 г. – 10,6 млрд. грн. По официальной статистике Минфина, отношение объема переплат на конец 1 квартала 2007 г. (без учета переплат, связанных с остатками невозмещенного НДС в пределах сроков проверок) к объему доходов сводного бюджета, обеспеченных ГНАУ, составляет 38,8 %. Все это свидетельствует о необходимости учета данного фактора при оценке налогового бремени в соответствии с формулой (7):

$$\beta = \frac{T_{yn} + CH_{yn} \pm HD - НП}{ВВП} , \quad (7)$$

где *НП* – налоговые переплаты.

4. Задолженность государства по НДС. Фактически данная сумма является налоговым долгом государства и подлежит возврату налогоплательщику из бюджета. Следовательно, численное значение этой величины необходимо вычесть из числителя при оценке налоговой нагрузки на экономику Украины:

$$\beta = \frac{T_{yn} + CH_{yn} \pm HD - НП - Z_{ндс}}{ВВП} , \quad (8)$$

где *Z<sub>ндс</sub>* – бюджетная задолженность государства по НДС.

Проблема учета влияния данного фактора состоит в методологической особенности различия трех показателей, характеризующих задолженность по НДС: сумма задолженности предъявленной к возмещению (*Z<sub>ндс1</sub>*), сумма согласованной задолженности (*Z<sub>ндс2</sub>*) и сумма просроченной бюджетной задолженности (*Z<sub>ндс3</sub>*). Они существенно отличаются друг от друга как по величине, так и по своему влиянию на налоговое бремя. В частности, в 2004 г. величина *Z<sub>ндс1</sub>* составляла 13,2 млрд. грн., *Z<sub>ндс2</sub>* – 7,4 млрд. грн., *Z<sub>ндс3</sub>* – 2,4 млрд. грн. При этом необходимо отметить, что в сумму *Z<sub>ндс1</sub>* входят значения *Z<sub>ндс2</sub>* и *Z<sub>ндс3</sub>*, а в сумму *Z<sub>ндс2</sub>* – *Z<sub>ндс3</sub>*. Кроме того, абсолютные значения этих величин достаточно серьезно отличаются друг от друга при опубликовании их в различных официальных государственных источниках (ГНАУ, Министерство финансов, Министерство экономики, Казначейство, Госкомстат). Естественно, что совершенно неправомерным является учет полностью значений *Z<sub>ндс1</sub>* и *Z<sub>ндс2</sub>* при расчете величины налогового бремени. Так как разность между *Z<sub>ндс1</sub>* и *Z<sub>ндс2</sub>* показывает значение, на которое уменьшена сумма НДС, заявленных к возмещению по результатам проверок, т.е. выявлены попытки «фиктивного возмещения НДС». На основании этой величины можно оценивать и эффективность администрирования НДС налоговыми органами. Полный учет величины *Z<sub>ндс2</sub>* также является неправильным, так как туда входят суммы, срок возмещения по которым еще не наступил и, следовательно, они не могут считаться налоговым долгом государства. Фактически при расчете величины налоговой нагрузки на экономику Украины необходимо принимать во внимание только абсолютное значение *Z<sub>ндс3</sub>*. Однако встречаются публикации, в которых учитывается совокупное влияние всех трех показателей.

Как уже отмечалась выше, в ряде научных работ оценка зависимости величины налогового бремени от налогового долга хозяйствующих субъектов, налоговых переплат и сумм задолженности государства по НДС, осуществляется с помощью сальдо «недоимки-переплаты» без разделения на составные части [5,7,9].

5. Финансовые санкции, пеня, административные штрафы. Обоснование необходимости учета влияния этого фактора при расчете налоговой нагрузки достаточно подробно описано в работах П.В.Мельника. Действительно, данные платежи по своей сути являются доначисленными обязательствами налогоплательщиков, возникшими в результате их взаимоотношений с существующей налоговой системой. И фактически они «характеризуют уровень налоговой дисциплины, т.е. уровень компромисса в конфликтных условиях касательно перераспределения доходов между правительством и налогоплательщиками» [9]. Для уточнения необходимо лишь отметить, что части данных сумм входят в доходы сводного бюджета в составе неналоговых поступлений, поэтому при расчете бюджетной или фискальной нагрузки по формуле (3), они будут учтены автоматически. И хотя абсолютное значение этого фактора невелико (в 2000-2003 гг. эта сумма ежегодно составляла порядка 2,5 млрд. грн.), его влияние на налоговую нагрузку бесспорно. Таким образом, эти платежи являются обязательными (или могут стать такими по решению суда) и их необходимо учитывать при расчете налогового бремени следующим образом:

$$\beta = \frac{T_{yn} + CH_{yn} \pm HD - HP - Z_{ндс} + \Phi C}{ВВП}, \quad (9)$$

где  $\Phi C$  – финансовые санкции, пеня, административные штрафы.

6. Выплаты обязательств по внешнему и внутреннему государственному долгу. Необходимость учета данного фактора при расчете величины налогового бремени в экономике является в настоящее время достаточно дискуссионным вопросом. С одной стороны, государственный долг можно интерпретировать как обязательства государства в будущем. А для финансирования этих расходов правительству необходимо будет увеличить налоговые доходы. С другой точки зрения, влияние данного фактора на налоговую нагрузку имеет динамический характер, т.е. его значение будет оказывать воздействие на будущую величину налогового бремени. Поэтому при расчете фактической налоговой нагрузки нет необходимости в учете выплат обязательств по государственному долгу.

7. Затраты на администрирование налогов как со стороны налогоплательщика, так и со стороны государства. В теории налогообложения принято разделять прямые издержки – затраты на содержание налогового управления государства и косвенные издержки – расходы налогоплательщиков на ведение налогового учета. Следовательно, при расчете налогового бремени для более качественной оценки, нужно принимать во внимание не только расходы на содержание налоговых органов, но и затраты налогоплательщиков на администрирование налогов. По мнению В.П. Вишневого, это необходимо, так как «...угнетают не столько суммы взимаемых налогов сами по себе, сколько их многочисленность, запутанность законодательства, излишние сложности, связанные с ведением налогового учета и расчета налоговых обязательств, огромные усилия и затрачиваемое на это время, гипертрофированное количество и права институтов с карательными полномочиями и фактическое бесправие налогоплательщиков» [4]. Однако, включение в расчет обеих величин вряд ли правомерно, так как, если затраты налогоплательщиков на администрирование налогов действительно косвенно увеличивают их налоговое бремя, то затраты на содержание налоговой службы государства в большей степени характеризуют эффективность функционирования налоговой системы страны.

Тогда, с учетом данного фактора, формула для расчета налогового бремени примет вид:

$$\beta = \frac{T_{yn} + CH_{yn} \pm HD - HP - Z_{ндс} + \Phi C + ZA}{ВВП}, \quad (10)$$

где  $ZA$  – затраты на администрирование налогов налогоплательщиком.

Методологическая проблема здесь заключается в оценке количественного значения величины  $ZA$ . Непосредственно определить эту величину не представляется возможным. Однако, используя аналогичные зарубежные экспертные оценки, можно произвести косвенный расчет данного показателя. В работах Дж. Слемрода (J. Slemrod) приводятся данные свидетельствующие о том, что в США косвенные расходы, как минимум, в 5 раз превышают прямые. А если учесть, что в 2006 г. соотношение расходов на содержание ГНАУ и поступлений налогов, контролируемых налоговыми органами составляло 3,18%, а в абсолютных значениях 3,12 млрд. грн., то затраты налогоплательщиков на администрирование налогов могли составлять около 15,6 млрд. грн. Фактически столь большое значение данного фактора подтверждает и рейтинг Всемирного Банка «Doing Business», в соответствии с которым, Украина второй год подряд находится на 177 месте из 178 по показателю «уплата налогов». Этот показатель строится на

данных об административном и финансовом бремени от прямых и косвенных налогов, которые испытывает на себе предприятие среднего размера.

8. Теневая составляющая ВВП. Несмотря на значительное количество факторов, рассмотренных выше, которые предлагалось учитывать при расчете величины налогового бремени в числителе, наиболее весомой составляющей как по абсолютному, так и по относительному значению является доля теневого ВВП, расположенная в знаменателе:

$$\beta = \frac{T_{yn} + CH_{yn} \pm HD - HP - Z_{ндс} + \Phi C + ZA}{ВВП(1 + \gamma)}, \quad (11)$$

Где  $\gamma$  – доля теневой составляющей в ВВП.

По данным официальной статистики Украины в теневой экономике производится от 30 до 40 % ВВП, независимые эксперты считают, что это значение составляет 50-60 %. Таким образом, учет этого фактора значительно меняет величину налогового бремени в экономике Украины в сторону её уменьшения, приблизительно в 1,5 раза. Наличие такого значительного по масштабу теневого сектора приводит к искажению воздействия налогового бремени на результаты деятельности экономических субъектов, к неравномерному его распределению. Все это, как справедливо отмечается в работе [4], приводит к тому, что «с одной стороны, сказывается отрицательно на согласии отдельных предприятий и граждан участвовать в финансировании государственных расходов, а, с другой стороны, стимулирует дальнейшее расширение сферы действия различных способов уклонения от налогов, поскольку добросовестные плательщики не могут выдержать конкуренции с теми, которые минимизируют свои налоговые обязательства».

9. Налоговые льготы. В качестве отдельного фактора, бесспорно оказывающего влияние на общий уровень налогообложения в экономике, необходимо выделить суммарную величину налоговых льгот, предоставляемых государством. Однако, непосредственно включить его в формулу для расчета методологически является неоправданным. Причина этого достаточно подробно описана в научных исследованиях Ефименко Т.И., Луниной И.А и Соколовской А.М. Тем не менее, хотелось бы отметить, что совокупный объем налоговых льгот в Украине в последнее десятилетие всегда превышал объем налоговых поступлений сводного бюджета и был сопоставим с общими доходами бюджета. Так, например, в 2003 г. налоговые поступления составляли 54,3 млрд. грн., в то время как объем налоговых льгот был 71,3 млрд. грн., а доходы сводного бюджета – 75,3 млрд. грн. По мнению российского ученого Горского И.В., льготы необходимо определять в качестве «налоговых расходов государства» и включать их во все расчеты эффективности как налогов, бюджета и государственного сектора вообще, так и частных компаний. В целом, анализ приведенных значений может дать лишь косвенную оценку совокупного влияния льгот на налоговое бремя в экономике.

**Выводы и предложения.** Анализ всех рассмотренных выше факторов позволяет сделать вывод о том, что наиболее точным, полным и качественным значением, характеризующим уровень налогового бремени в экономике, будет величина, рассчитанная по формуле (11). Кроме того, исследования, проведенные в данной работе позволяют объяснить причину наличия большого диапазона значений налоговой нагрузки, опубликованных в различных научных статьях и СМИ. Дело в том, что, когда по смыслу исследования необходимо сделать вывод о большом налоговом бремени в экономике Украины, то во внимание принимаются лишь те факторы, которые входят в формулы (1)-(11) со знаком плюс и совершенно игнорируются значения со знаком минус и наоборот.

#### **Бібліографічний список**

1. Соколовська А.М. Теоретическіе начала определения налоговой нагрузки и уровня налогообложения экономики / А.М. Соколовська // *Економіка України*. — 2006. — № 7. — С. 4–12.
2. Андрущенко В.Л. Податкові системи зарубіжних країн / В.Л. Андрущенко, О.Д. Данілов. — К.: Комп'ютерпрес, 2004. — 240 с.
3. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А.М. Соколовська. — К.: Знання-Прес, 2004. — 454 с.
4. Амоша А. К вопросу об оценке уровня налогов в Украине / А. Амоша, В. Вишневский // *Економіка України*. — 2002. — № 8. — С. 11–19.
5. Бюджетна політика у контексті соціально-економічного розвитку України: В 6 т. Т. 3: Розвиток системи податків як основи зміцнення державних фінансів / За ред. М.Я. Азарова (голова). — К.: НДФІ, 2004. — 308 с.
6. Державна фінансова політика та прогнозування доходів бюджету України / М.Я. Азаров [та ін.] — К.: НДФІ, 2004. — 712 с.
7. Луніна І.О. Державні фінанси та реформування між бюджетних відносин / І.О. Луніна. — К.: Наукова думка, 2006. — 432 с.

8. Шаблиста Л.М. Податки як засіб структурної перебудови економіки / Л.М.Шаблиста. — К.: Інститут економіки НАН України, 2000. — 218 с.
9. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці / П.В.Мельник. — Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. — 362 с.
10. Білостоцька В.О. Податкове навантаження в Україні / В.О.Білостоцька, В.І.Островецький // Фінанси України. — 2002. — № 12. — С. 75–79.

*Поступила в редакцію 6.05.2008 г.*