

УДК 336.221.26

**Сидельникова Л. П.**

## **ФИСКАЛЬНЫЕ ЭКСТЕРНАЛИИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ**

*Рассмотрены подходы к определению понятия “налоговая нагрузка”. Установлено ее влияние на социально-экономические процессы. Рассчитан налоговый коэффициент в Украине, прослежена его динамика, осуществлена сравнительная оценка с европейскими показателями.*

Ключевые слова: фискальная политика, бюджетные ресурсы, налоговые поступления, коэффициент налоговой нагрузки.

Нестабильность отечественного фискального пространства и усиление дисбалансов в сфере государственных финансов повышают стабилизационные ожидания от взвешенного и обоснованного применения налогового инструментария, являющегося мощным средством влияния на социально-экономическое развитие страны. В условиях перманентно возрастающего дефицита государственного бюджета, важно, с одной стороны, обеспечить стабильное формирование бюджетных ресурсов, с другой – оставить достаточно средств хозяйствующим субъектам и гражданам с целью сохранения максимальной заинтересованности в результатах их деятельности и усиления деловой активности, что является залогом будущих стабильных поступлений в государственную казну. Регулирование экономических отношений на современном этапе нуждается в гибкой фискальной политике, способствующей корреляции интересов государства с интересами налогоплательщиков.

Исходная база проведения налоговых реформ в Украине – определение оптимального уровня налоговой нагрузки для максимального удовлетворения потребностей социально-экономического развития.

Еще А. Лаффером доказано, что рост налоговых ставок выше некоторого предела вызывает снижение налоговых поступлений в бюджеты всех уровней с одновременным усилением теневизации национальной экономики [1, с. 54]. В то же время чрезмерное снижение налоговой нагрузки не позволяет государству обеспечить полноценное финансирование общественно необходимых расходов. Следовательно, важно поддерживать некоторый оптимальный уровень налогообложения, причем его значение для разных стран может существенно отличаться. К сожалению, в Украине вопрос оптимизации налогообложения в значительной мере не решен, поэтому исследование в этом направлении достаточно актуально.

Среди отечественных ученых, уделяющих внимание теоретическим и практическим аспектам налогового регулирования социально-экономического развития, проблематику налоговой составляющей формирования бюджетных ресурсов государства, необходимо отметить В. Андрущенко, В. Вишневого, А. Данилова, О. Десятнюк, Ю. Иванова, А. Крысоватого, И. Лютого, В. Мельника, П. Мельника, С. Онышко, А. Соколовскую,

В. Федосова. Вопросами оптимизации налогового бремени занимаются и российские исследователи: Е. Балацкий, С. Барулин, И. Караваева, И. Майбуров, В. Пансков, А. Погорлецкий.

Упомянутыми учеными сделан весомый вклад в исследование вопросов оптимального налогообложения, однако глобальные фискальные вызовы, с одной стороны, и процессы реформирования отечественной налоговой системы, с другой, вносят практические коррективы в имеющиеся теоретические наработки и требуют комплексного изучения проблематики налогового бремени в условиях “турбулентной” экономики.

В современной экономической литературе существуют разные точки зрения относительно трактовки дефиниции “налоговая нагрузка”. Так, А. Соколовская отмечает, что налоговая нагрузка – это эффект влияния налогов на экономику в целом и отдельных ее плательщиков, связанный с экономическими ограничениями, возникающими в результате уплаты налогов и отвлечения средств от других возможных направлений их использования [2, с. 5].

С. Барулин определяет налоговую нагрузку как финансовый термин, характеризующий в относительной форме часть стоимости произведенного общественного продукта, распределяемую и перераспределяемую в доход государства опосредствованно через механизмы налогообложения [3, с. 109]. Ученый рассматривает данную нагрузку с двух позиций: во-первых, как форму монопольной цены совокупных общественных благ; во-вторых, как расчетный показатель количественного измерения ценовых параметров оценки услуг, предоставленных государством.

А. Годованец и Т. Маршалок придерживаются мнения, что налоговая нагрузка является показателем эффективности уровня вмешательства государства через налоги в деятельность плательщиков [4, с. 85].

Обобщая указанные и другие научные подходы, считаем, что налоговая нагрузка – это количественный показатель, характеризующий фактический уровень воздействия государства на социально-экономические процессы в обществе посредством использования налоговых механизмов.

Важен в данном контексте расчет общего уровня налогообложения, так называемого налогового коэффициента. Мнения ученых по поводу методики его определения не совпадают. В частности, В. Мельник считает, что уровень налогообложения нужно определять соотношением исключительно налоговых поступлений, не учитывая взносов на социальное страхование, и ВВП государства [5, с. 32]. А. Соколовская, напротив, убеждена, что необходимо учитывать также взносы в фонды социального страхования, мотивируя свою позицию правилами международной статистики: “в международной статистике они обычно рассматриваются, как налоги, а не как обычные страховые взносы, поскольку: а) носят принудительный характер; б) уплачиваются правительству для финансирования текущих расходов; в) как правило, не предоставляют плательщику прямого эквивалента; г) производят эффект перераспределения доходов” [6, с. 12]. Н. Бенч подчеркивает, что с 2003 г. в странах ЕС взносы в пенсионные фонды вместе с другими взносами в фонды социальной защиты учитываются при расчете налогового бремени и относятся к налогам на труд [7, с. 118].

Мы придерживаемся мнения А. Крысоватого и В. Валигуры, которые, обобщив существующие утверждения, пришли к выводу, что определяющим в данном случае должно быть не место зачисления средств, а источник их удержания. Поскольку взносы на социальное страхование уплачивают за счет доходов предпринимателей и граждан, увеличивая их налоговое бремя, то правильным ученые считают подход, предусматривающий учет данных взносов [8, с. 70].

По нашему мнению, доля в ВВП исключительно налоговых поступлений сводного бюджета не может рассматриваться как показатель общего уровня налоговой нагрузки в Украине, т. к. в действительности свидетельствует лишь о масштабах перераспределения валового внутреннего продукта через бюджетную систему.

Рассчитаем налоговый коэффициент в Украине (таблица). В доходах социальных фондов будем учитывать непосредственно страховые взносы, без трансфертов из государственного бюджета.

Т а б л и ц а

Динамика уровня налоговой нагрузки в Украине

Показатель	2007	2008	2009	2010	2011
ВВП	720 731	948 056	913 345	1 082 569	1 316 600
Налоговые поступления сводного бюджета Украины, млн грн	161 264,2	227 164,8	208 073,2	234 447,7	334 691,9
Бюджетная налоговая нагрузка, %	22,4	24,0	22,8	21,7	25,4
Пенсионный фонд Украины, млн грн	68 654,5	99 956,6	97 011,9	119 702,4	135 565,3
Фонд социального страхования в связи с временной потерей трудоспособности, млн грн	5 314,6	6 970,9	6 576,4	7 475,1	8 267,3
Фонд обязательного государственного социального страхования Украины на случай безработицы, млн грн	3 594,8	4 717,2	5 759,1	7 121,2	7 982,1
Фонд социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний Украины, млн грн	3 005,2	3 926,9	3 137,1	4 129,5	5 430,7
Всего взносов в государственные социальные фонды, млн грн	80 569,1	115 571,6	112 484,5	138 428,2	157 245,4
Налоговая нагрузка на труд, %	11,2	12,2	12,3	12,8	11,9
Уровень общей налоговой нагрузки, %	33,6	36,2	35,1	34,5	37,3

Составлено по данным Государственной службы статистики Украины, Государственной казначейской службы Украины, фондов обязательного государственного социального страхования Украины.

Информативно сопоставление уровня налоговой нагрузки в Украине в 2011 г. (год введения в действие Налогового кодекса Украины и Закона Украины “Об едином взносе на обязательное государственное социальное страхование”) с предыдущим периодом. Как видим, несмотря на декларируемое правительством снижение налогового бремени вследствие реформирования отечественной налоговой системы, в действительности процентное соотношение налоговых платежей и ВВП в 2011 г. оказалось максимальным за последние пять лет (в т. ч. на 3,7 п. п. выше показателя 2010 г.) – 25,4 %. Что касается налоговой нагрузки на труд, наблюдаем диаметрально противоположную ситуацию. На фоне сложившейся в 2007–2010 гг. тенденции постепенного увеличения доли социальных платежей в ВВП Украины с введением единого социального взноса в 2011 г. данная нагрузка уменьшилась на 0,9 п. п. по сравнению с 2010 г. Соответственно, уровень общей налоговой нагрузки в 2011 г. возрос на 2,8 п. п. и составил 37,3 % – максимум за исследуемый период.

Ряд ученых повышение налоговой нагрузки безоговорочно отождествляет с фактором, сдерживающим экономическую активность и процессы накопления, а также создающим условия для ускоренного развития теневой экономики. Мы же считаем справедливым мнение Ю. Иванова, А. Крысоватого и О. Десятнюк, что высокий уровень налогообложения все-таки может быть приемлемым, но лишь в случае эффективного использования бюджетных средств на общеэкономические и социальные программы [9, с. 765].

Уровень налогообложения в стране действительно зависит от того, какой социально-экономической доктрины придерживается правительство. В странах с высоким уровнем государства, изымая значительную часть доходов в виде налоговых поступлений, принимает на себя большие обязательства по обеспечению граждан общественными благами. В противном случае населению дается возможность самостоятельно распоряжаться своими ресурсами и обеспечивать первичные потребности.

Сравним показатель налоговой нагрузки в Украине со странами Европейского союза (рисунок).

Как свидетельствуют данные рисунка, динамика уровня налоговой нагрузки в Украине, начиная с 2008 г., соответствует европейским тенденциям. Количественные показатели в целом тоже близки к показателям ЕС-27. Вместе с тем более обстоятельные выводы можно сделать в результате сравнения со странами, ставшими членами ЕС во время 5-го и 6-го раундов расширения, ведь именно их налоговые системы являются ориентиром для адаптации отечественной системы в контексте европейских устремлений Украины.

Средний уровень налогообложения в “новых” странах Евросоюза существенно ниже, чем в странах ЕС-15: в 2007 г. – на 5,9 п. п.; 2008 г. – 6; 2009 г. – 6,1; 2010 г. – 6,8; в 2011 г. – на 8,4 п. п. Однако налоговый коэффициент в Украине значительно превышает соответствующий показатель в странах ЕС-12. Так, в 2011 г. он был выше только в Словении.

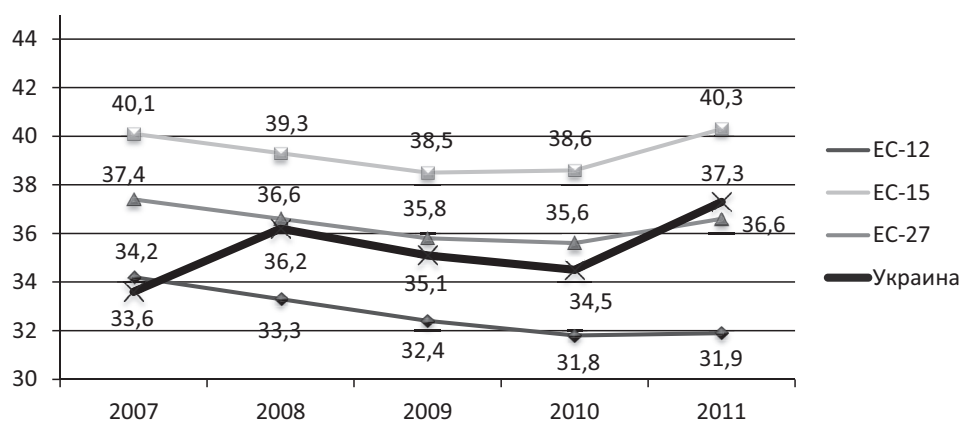


Рисунок. Динамика налогового коэффициента (с учетом социальных фондов) в странах Европейского союза и в Украине, %

Составлено автором по: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2012. – 269 p. и таблицы.

Таким образом, нагрузка на легально работающие предприятия в Украине является достаточно высокой, что побуждает их переходить в тень или обуславливает невозможность вовремя рассчитываться по обязательствам перед государством, то есть увеличивает размер налогового долга. Это, в свою очередь, негативно влияет на стабильность формирования бюджетных ресурсов, своевременность финансирования государственных расходов и приводит к усилению давления на бизнес. Вместе с тем не учитывается, что подобное отношение к налогоплательщикам в долгосрочном периоде непременно приведет к обострению проблемы неплатежей (из-за уклонения от уплаты налогов, банкротства) и недостатку бюджетных ресурсов.

Современную политику государства в Украине достаточно точно можно охарактеризовать словами Ш. Бланкарта, объясняющего перманентное усиление налогового бремени коренной тенденцией развития государственного бюджета, которую определяет главная цель правительства – повышение уровня государственных расходов [11, с. 226], поскольку “политики имеют в своих руках неограниченные полномочия в бюджетных вопросах и не заинтересованы в сокращении расходов” [11, с. 194].

Однако достаточно высокий отечественный уровень налогообложения не сопровождается адекватной степенью обеспечения граждан общественными благами. Следовательно, утверждение, что налоговая нагрузка в Украине значительно ниже, чем в развитых европейских странах (ЕС-15), крайне спорно, т. к. доля налогов, возвращающихся населению при перераспределении бюджетных ресурсов, в “старой” Европе намного выше.

Избыточное налоговое бремя – негативный фактор государственной фискальной политики, проявляющийся в значительном искажающем вли-

янии налогов на социально-экономические процессы, сдерживании деловой активности хозяйствующих субъектов, замедлении роста валового внутреннего продукта, повышении уровня “тенизации” и масштабов оттока национальных капиталов за рубеж и способствующий возникновению такого кризисного явления в обществе, как социальная напряженность. Поэтому налоговая нагрузка должна быть оптимальной для решения комплекса задач, связанных с управлением экономикой, развитием производства, повышением жизненного уровня населения.

Оптимальным можно считать уровень налогообложения, предусматривающий изъятие такой части доходов экономических субъектов, которая, с одной стороны, не препятствует их продуктивному индивидуальному развитию, а с другой — достаточна для вмешательства государства в процессы, необходимые для повышения эффективности национальной экономики и сферы государственных финансов.

В то же время снижению налогового бремени в Украине препятствуют: наличие крупного государственного долга; дефицит бюджетных ресурсов, приобретший латентный характер; большие объемы государственного потребления, значительно ограничить которые в краткосрочном периоде не удастся.

*Выводы.* Величина налоговой нагрузки — одна из главных характеристик налоговых отношений в социуме, находящаяся в зависимости от избранной государством модели экономического развития и фискальной политики. Оптимум уровня налогообложения должен определяться экономическими условиями развития и составляющими системы государственного управления, а также тем, насколько эффективно используются налоговые поступления бюджетов всех уровней при перераспределении ресурсов для удовлетворения социально-экономических потребностей общества.

В Украине необходимо постепенно ослаблять налоговую нагрузку, используя международный опыт, адаптируя его к специфике развития нашей страны, создавать условия, в которых почти невозможно будет уклониться от уплаты налоговых обязательств, что приведет к постепенному увеличению доходов бюджета, а также позаботиться о том, чтобы налоговые поступления были эффективно распределены. Снижение налоговых ставок, провоцирующее уменьшение налоговых поступлений в бюджет в первые годы реформ, целесообразно провести на фоне оптимизации объема и структуры государственных расходов, что позволит избежать стремительного увеличения бюджетного дефицита.

При условии эффективного реформирования налоговой системы в части ослабления реальной налоговой нагрузки Украина имеет все шансы стать серьезным субъектом налоговой конкуренции в мировом пространстве.

Концепция реформирования отечественной налоговой системы, вынесенная на общественное обсуждение Государственной налоговой службой Украины в 2012 г., предусматривает ряд кардинальных нововведений (изменение налоговых ставок, перераспределение налогового бремени на оплату труда, отмену ряда налоговых льгот, введение налога с оборота и др.), влекущих за собой изменения уровня налогообложения. Необходим си-

стемный анализ фискальной целесообразности предложенных новаций с учетом дуальной природы налоговой нагрузки для национальной экономики и сферы государственных финансов.

#### Библиография

1. *Laffer A. B.* The Economics of the Tax Revolt / A. B. Laffer, J. P. Seymour, eds. — New York : Harcourt Brace Jovanovich. — 1979. — P. 45 — 68.
  2. *Соколовська А.* Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. — 2006. — № 7. — С. 4–12.
  3. *Барулин С. В.* Теория и история налогообложения : учеб. пособие / С. В. Барулин. — Саратов : Саратовский гос. соц.-экон. ун-т, 2005. — 316 с.
  4. *Годованець О.* Податкове навантаження: важливий чинник соціально-економічної стратегії держави / О. Годованець, Т. Маршалок // Економічний аналіз. — 2008. — № 3 (19). — С. 85–89.
  5. *Мельник В. М.* Обмежувальна та стимулювальна роль податків / В. М. Мельник // Фінанси України. — 2006. — № 1. — С. 31–37.
  6. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України : у 6 т. Т. 3: Розвиток системи податків як основи зміцнення державних фінансів / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфіменко та ін. ; голова ред. кол. М. Я. Азаров. — К. : НДФІ, 2004. — 308 с.
  7. *Бенч Н. Я.* Податкове навантаження як окрема економічна категорія: теоретична сутність та спроби обрахунку / Н. Я. Бенч // Наукові праці НДФІ. — 2008. — № 2 (43). — С. 111–118.
  8. *Крисоватий А. І.* Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : монографія / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. — Т. : Підручники і посібники, 2010. — 247 с.
  9. *Іванов Ю. Б.* Податкова система : підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. — К. : Атіка, 2006. — 920 с.
  10. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. — Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2012. — 269 p.
  11. *Бланкарт Ш.* Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Ш. Бланкарт. — К. : Либідь, 2000. — 654 с.
-