

Маршалок Тарас Ярославович

кандидат экономических наук,
преподаватель кафедры налогов и фискальной политики
Тернопольский национальный экономический университет,
Украина, г. Тернополь
E-mail: marshaloktm@gmail.com

Валигура Владимир Андреевич

кандидат экономических наук,
доцент кафедры налогов и фискальной политики
Тернопольский национальный экономический университет,
Украина, г. Тернополь
E-mail: valigura_v@ukr.net

**К проблеме идентификации сущности
понятий налогового бремени, нагрузки
и уровня налогообложения**

Аннотация: Исследована дивергенция природы налоговой нагрузки. Охарактеризованы научные подходы к пониманию сущности налоговой нагрузки, бремени и уровня налогообложения и, используя этимологический подход, разграничены указанные дефиниции.

Ключевые слова: налоговое бремя, налоговая нагрузка, уровень налогообложения, налоговый коэффициент.



Annotation: Divergence of the nature of tax burden is investigated. The scientific approaches to understanding the tax burden and the level of taxation are characterized. Using the etymological approach the distinction between these concepts is made.

Keywords: tax burden, level of taxation, tax coefficient.

Векторы налогообложения, направленность налоговой политики являются определяющими факторами при оценке эффективного перераспределения финансовых потоков страны. Самым актуальным при изучении и исследовании налоговой политики остается влияние налогов на субъектов экономических отношений. В общем, очерченную проблему нужно рассматривать, как возможность государства установить такое налогообложение, которое позволило бы учесть интересы всех субъектов бюджетного процесса (государства, налогоплательщиков и граждан как пользователей общественных благ, которые финансируются из бюджетов государства).

Процесс установления оптимального налогообложения нужно рассматривать через призму парадигмы налогового бремени, уровня налогообложения и налоговой нагрузки. Проблема понимания сущности указанных понятий, а также дивергенция их природы (различных взглядов относительно понимания сути) является чрезвычайно актуальной при изучении процесса налогообложения. Каждая страна уникальна с позиции построения налоговой системы. Учитывая ментальные и культурные традиции, экономический уровень развития, государственное устройство, создается неодинаковая почва для осуществления налоговой политики и построения налоговой системы. Эффективной может быть налоговая система, как с высокими налогами, так и с незначительным налоговым воздействием на плательщиков. Учитывая величину налоговой нагрузки, ее эффективное распределение является важным вопросом при исследовании процессов налогообложения. Значительной проблемой является неоднозначность в механизмах определения этих показателей. До сих пор не сформулировано единого подхода к расчету влияния налоговых платежей на экономику.

Вопросам налоговой нагрузки, уровня налогообложения и налогового бремени посвящено большое количество научных работ как отечественных, так и зарубежных ученых, в частности В. Андрущенко, Э. Балацкого, М. Билька, В. Буряковского, В. Захожая, И. Золотко, Ю. Иванова, А. Крисоватого, Я. Литвиненка, И. Майбутова, П. Мельника, О. Найдено, В. Пушкаревой, В. Савченка, А. Соколовской, Л. Тарангул, С. Юрия. Однако до сих пор в научной терминологии имеются разногласия относительно их интерпретации, иногда разные понятия могут ошибочно отождествлять.

Цель статьи – используя различные научные подходы, охарактеризовать суть налоговой нагрузки, подходы к ее определению и взаимосвязь налоговой нагрузки с другими составляющими налоговой политики.

Для более глубокого понимания сути обозначенной проблемы и предотвращения дальнейших неточностей проанализируем происхождение и значение терминов «уровень», «нагрузка» и «бремя», которые являются разными.

Если обратиться к словарям, то видно, что «уровень», «тяжесть» и «нагрузка» являются неодинаковыми понятиями. В «Большом толковом словаре украинского языка под редакцией В. Бусел термин «уровень» трактуется следующим образом: «Уровень – это условная горизонтальная линия или плоскость, являющаяся пределом высоты, которой или на которой находится кто-, что-нибудь, или мера величины, развития, значимости чего; степень качества, величина и т.д., достигнутые в чем-либо».¹

¹ Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К. – Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005. – С. 1223.

В другом словаре представлено такое толкование понятия «уровень»: «Подняться (взобраться, возвыситься и т.д.) на уровень (до уровня) кого, чего; становиться таким, как другой в чем-либо».¹

Употребляя термин «уровень налогообложения», нужно сопоставлять состояние развития налоговой системы, налогов и механизмов налогообложения разных стран или отдельных регионов. Подтверждением этого предположения являются высказывания К. Чу, Х. Давуди и С. Гупта о том, что сравнение определенных элементов налогов между разными странами дает возможность определить уровень налогообложения. В частности, это касается сопоставления ставок налогов. К таким расчетам вводят налог на добавленную стоимость, акцизный налог, налог на прибыль, налог на имущество, пошлина, подоходные налоги с населения.² В этих сравнениях применяют максимальную ставку налогов, что, по мнению исполнителей этих расчетов, дает возможность оценить уровень налогообложения в целом.

Учитывая это, утверждаем, что уровень налогообложения следует рассматривать на основе сравнения налоговых систем других стран и территорий. Это свидетельствует лишь об особенностях налогообложения и сходстве с другими налоговыми системами.

Уровень налогообложения не может быть индикатором, указывающим на причины влияния налогов на экономические процессы, и никак не может обеспечить прогнозирование последствий. По нашему мнению, этот показатель является качественным. Так, в экономических трудах содержатся научные результаты, подтверждающие нашу гипотезу, хотя уровень налогообложения ученые часто трактуют как величину, аналогичную налоговому коэффициенту (количественный показатель, отражающий отношение совокупных налоговых поступлений к валовому внутреннему продукту). Эта трактовка понятия «уровень налогообложения», на наш взгляд, является неправильной, поскольку противоречит значению термина «уровень».³ По нашему мнению, уровень налогообложения – это качественный показатель, отражающий состояние налоговой системы относительно налоговых систем других стран или территорий.

В экономической теории и практике кроме понятия «уровень налогообложения» активно используют термины «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя». В то же время в научной литературе остро дискутируется вопрос определения налоговой нагрузки и налогового бремени. Однако из-за ограниченного количества исследований в этом направлении, а также преобладания эмпирических подходов в отечественной финансовой науке понятия «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя» являются недостаточно изученными и противоречивыми относительно трактовки.

В «Толковом словаре украинского языка» термин «нагрузка» обозначенный как то, чем кто-, что-нибудь нагружается; совокупность факторов, влияющих на объект (систему, устройство), а предельная нагрузка характеризуется как нагрузка, при которой показатель безотказности технического изделия достигает установленного предела.⁴ По «Толковому словарю Даля», нагрузка – это процесс или действие по наполнению чего-либо чем-либо.⁵

1 Украинський лінгвістичний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lcorp.uif.org.ua/dictua/>.

2 Keyoung Chu. Income distribution and tax and government social spending policies in developing countries / Keyoung Chu, Hamid Davoodi, Sanjeev Gupta // IMF working paper, Fiscal affairs department. – 2000. March – 47 p.

3 Соколовська А. М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. М. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 8.

4 Словник нет : портал української мови та культури [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.slovyk.net/?swrd=%CD%C0%C2%C0%CD%D2%C0%C6%C5CD%CD%DF&x=61&y=1>.

5 Толковый словарь В. Даля ON-LINE [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vidahl.agava.ru/cgi-bin/dic.cgi?p=105&t=16470>.

Анализируя понятие «нагрузка», приходим к выводу, что эта категория указывает на определенные действия факторов и показателей, влияющих на объект. Осуществляя постоянную нагрузку, можно добиться его критического значения, при котором воздействие определенных факторов становится настолько значительным, что дальнейшее вмешательство в систему может привести к ее разрушению или гибели. В науке это понятие называют «предельная нагрузка».¹

Если нагрузка характеризуется действием определенных факторов, влияющих на процесс или предопределяющих возникновение определенного результата, то бремя является непосредственным фактором, который создает нагрузку. В «Большом толковом словаре украинского языка» термин «груз» обозначен как вес, большой вес, тяжелый груз, тяжелая ноша.²

Стоит согласиться, что два понятия имеют негативный подтекст, поскольку создают определенные неудобства относительно действия или явления. Заметим, что такие же выводы по этому вопросу представляет в научных трудах А. Соколовская.³

Итак, анализируя приведенные дефиниции, можно заключить, что нагрузка оказывается лишь в действии на или в отношении определенных факторов, какими являются тяжесть, обеспечивающей процесс нагрузки. Следуя приведенной логике, охарактеризуем понятие «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя».

В научной литературе есть ситуации неправильной трактовки суждений, что влечет за собой возникновение проблем и приводит к необъективному их решению. Например, показатель налоговой нагрузки отождествляют с налоговым коэффициентом. В нашем понимании налоговый коэффициент является количественным выражением налоговой нагрузки. Следовательно, налоговая нагрузка – это качественный показатель, выражающийся через влияние налогов на финансово-хозяйственные процессы субъектов хозяйствования и экономику в целом, однако его количественный критерий характеризует доля налоговых поступлений в валовой добавленной стоимости или валовом внутреннем продукте, или фактически-уплачена плательщиком налоговое обязательства в отдельных отчетных результатах хозяйственной деятельности.

В научной литературе показатель налоговой нагрузки трактуется неоднозначно, что часто приводит к неправильному пониманию сути этого понятия. Термины «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя» нередко отождествляют, что не соответствует действительности. Такие ошибки возникают, в частности, из-за проблемы перевода и неправильного понимания этих понятий. «Налоговая нагрузка» и «налоговое бремя» на английском языке соответственно означают «tax loading» и «tax load». Следовательно, налоговая нагрузка является производным от налогового бремени и указывает на действие определенных инструментов относительно чего-либо; в нашем случае налоги являются теми инструментами, с помощью которых осуществляют действие в направлении экономики или общества.⁴ В англоязычных научных источниках принято употреблять термин «налоговое бремя» и не уделено внимания понятию, что указывает на причину или действие, – «налоговая нагрузка».

Таким образом, приходим к выводу, что ученые, характеризуя термины «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя», не уделяют большого внимания различиям между ними и часто отождествляют их значения. Соответственно указанные понятия не разграничиваются, а употребляются как тождественные.

1 Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К. – Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005. – С. 703.

2 Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К. – Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005. – С. 1489.

3 Соколовська А. М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. М. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 4.

4 Финансы: Оксфордский толковый словарь: англо-русский. – М.: Весь мир, 1997. – С. 414.

В зарубежной научной литературе термин «налоговое бремя» (англ. «tax burden», «tax load») характеризуют как совокупные затраты в экономике, направленные на уплату налогов, охватывающих не только сумму реально собранных налогов и налоговых платежей, но и дополнительные расходы, связанные с выполнением законов и правил по расчету и уплате этих налогов («compliance cost»). Эти расходы включают затраты на дополнительный бухгалтерский учет, который ведут при необходимости платить налоги, а также дополнительные расходы бухгалтерского учета на схемы уклонения от уплаты налогов.

По «Оксфордскому толковому словарю» налоговое бремя – это сумма налога, которую платит физическое или юридическое лицо.¹

Итак, приведенные трактовки понятия «налоговое бремя», представленные в зарубежных научных источниках, являются близкими к истинным и фактически точно отображают категорию «бремя», хотя толкование этого термина в «Оксфордском толковом словаре» считаем неполным, поэтому базироваться только на этом определении нецелесообразно.

В отечественных научных источниках более распространено понятие «налоговая нагрузка», а не «налоговое бремя». Причиной этого является то, что в украинском языке термин «бремя» имеет негативный подтекст, поэтому это понятие больше всего употребляют в случаях, характеризующих налоги как негативное явление, что только препятствует конструктивному развитию экономических процессов. Суть термина «нагрузка» свидетельствует о его определенных положительных качествах, поэтому в научном лексиконе чаще употребляют понятие «налоговая нагрузка».

Рассматривая влияние налогов на общественные процессы, ученые преимущественно используют понятие «налоговая нагрузка», которое трактуется соответствующим образом.

В «Бизнес-словаре» определено, что совокупная налоговая нагрузка – это рассчитанная совокупная масса денег, которую инвестор, реализующий инвестиционный проект, должен заплатить в первый день финансирования этого проекта в виде ввозных таможенных платежей, налогов (кроме налога на добавленную стоимость, акцизного налога) и взносов во внебюджетные фонды (кроме пенсионного).²

В коллективной монографии под редакцией Ю. Иванова налоговую нагрузку ученые рассматривают на уровне государства как соотношение суммы налоговых платежей и совокупного национального продукта.³ Налоговая нагрузка – это показатель, характеризующий долю начисленных налогов и сборов, которые налогоплательщик должен уплатить для пополнения доходной части бюджета разных уровней.⁴

А. Найденко считает, что налоговая нагрузка – это показатель, характеризующий долю начисленных налогов и сборов, которые налогоплательщик должен платить для пополнения доходной части бюджета разных уровней.⁵

В. Савченко рассматривает налоговую нагрузку как показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества, а его натуральное выражение определяет как соотношение общей суммы налогов и сборов к валовому внутреннему продукту.⁶

1 Финансы: Оксфордский толковый словарь: англо-русский. – М.: Весь мир, 1997. – С. 414.

2 Бизнес-словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.businessvoc.ru/bv/TermWin.asp?theme=&word_id=26481.

3 Проблема розвитку податкової політики та оподаткування: [монографія] / За заг. ред. проф. Ю.Б. Іванова. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. – С. 150.

4 Проблема розвитку податкової політики та оподаткування: [монографія] / За заг. ред. проф. Ю.Б. Іванова. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. – С. 151.

5 Проблема розвитку податкової політики та оподаткування: [монографія] / За заг. ред. проф. Ю.Б. Іванова. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. – С. 165.

6 Савченко В.Я. О методике определения налоговой загрузки / В.Я. Савченко // Финансы. – 2005. – № 7. – С. 27.

В приведенных определениях налоговая нагрузка трактуется как количественный показатель, отображающий долю уплаченного налога в определенном макроэкономическом показателе – валовом внутреннем продукте, национальном продукте, в совокупных налоговых поступлениях. На наш взгляд, такое толкование нельзя считать абсолютно объективным: налоговая нагрузка может быть отображена в количественном измерении только через налоговый коэффициент. Следовательно, показатель налоговой нагрузки не следует трактовать как количественный, поскольку производной количественной величиной является налоговый коэффициент. По нашему мнению, налоговую нагрузку следует рассматривать как качественный показатель, отображающий действие налоговых факторов, влияющих на общественно-экономические процессы.

Указанную выше позицию отстаивают такие ученые, как В. Буряковский, В. Пансков, О. Врублевская, М. Романовский, А. Соколовская, которые подчеркивают, прежде всего, качественную характеристику понятия «налоговая нагрузка».

Так, в частности, В. Пансков рассматривает налоговую нагрузку как действие налогов на экономику в целом.¹ О. Врублевская и М. Романовский определяют налоговую нагрузку как обобщенное действие налогов, указывающее на долю изъятий в общих доходах страны или отдельного плательщика.² Более основательное определение налоговой нагрузки как качественного показателя дает А. Соколовская. По мнению ученого, налоговая нагрузка (груз) – это эффекты влияния налогов на экономику в целом и плательщиков в частности, связанные с экономическими ограничениями, которые возникают в результате уплаты налогов и отвлечения средств от других возможных направлений их использования.³

В. Буряковский отметил, что: «... налоги – часть национального дохода, который получает независимую форму. Она показывает роль государства, степень его вмешательства в процесс распределения вновь созданной стоимости. Чтобы понять влияние налогов на весь процесс производства и движения капитала, нужно показать место налогов не только в национальном доходе, но и в валовом внутреннем продукте, связать процесс движения налогов с расширенным воспроизводством этого продукта».⁴

Не соглашается с вышеизложенными трактовками В. Андрущенко, который считает, что «... совокупная налоговая норма является изменчивым серьезным фактором, который влияет на экономическую ситуацию и социальное положение общества. Вообще невозможно установить стабильно определенную норму налоговых поступлений в пропорции к валовому национальному продукту, универсальную для любого государства в любой момент ее существования».⁵

Таким образом, можно заключить, что определения, основанные на качественной характеристике, предусматривают, что налоговая нагрузка – это обобщенная характеристика действий налоговой системы государства, отображающая то, как налоги влияют на финансовое состояние налогоплательщиков или на народное хозяйство в целом.

Однако из-за разных подходов ученых к трактовке содержания термина «налоговая нагрузка» возникают значительные разногласия относительно понимания сути этого явления. Выводы, связанные с качественной характеристикой налоговой на-

1 Пансков В.Г. Показатель налогового бремени: проблемы определения и роль в налоговой системе / В.Г. Пансков // Налоговая политики и практика. – 2004. – № 9. – С. 9.

2 Романовский М.В. Налоги и налогообложение: [учебник для вузов] / М.В. Романовский, О.В. Врублевская. – СПб.: Питер, 2000. – С. 29.

3 Соколовська А.М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А.М. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 5.

4 Буряковский В.В. Податки: [учбовий посібник] / В.В. Буряковський. – Дніпропетровськ: Пороги, 1998. – С. 25.

5 Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів: [монографія] / В.Л. Андрущенко. – Львів: Каменяр, 2000. – С. 156.

грузки, также нельзя считать единственно правильными, поскольку они сводятся к оценке налоговой нагрузки через количественный показатель.

Следовательно, определения «налоговая нагрузка», «налоговое бремя» и «уровень налогообложения» в целом сводятся к методикам расчета количественного показателя. Значительное количество таких методик часто используется при решении практических задач. В целом механизмы, основанные на расчете количественного показателя, позволяют констатировать числовое выражение влияния налогов на определенные виды экономической деятельности. В экономической литературе показатели отличаются по сфере их выражения и воздействия на микро – (на уровне предприятий) и макроуровне.

Разработка методик расчета количественных показателей воздействия налогов на социально-экономические процессы является актуальной задачей дальнейших научных исследований.

Литература

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К. – Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.
2. Український лінгвістичний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lcorp.ulif.org.ua/dictua/>.
3. Keyoung Chu. Income distribution and tax and government social spending policies in developing countries / Keyoung Chu, Hamid Davoodi, Sanjeev Gupta // IMF working paper, Fiscal affairs department. – 2000. March – 47 p.
4. Соколовська А. М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. М. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 4 – 12.
5. Словник нет : портал української мови та культури [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.slovnuk.net/?swtd=%CD%C0%C2%C0%CD%D2%C0%C6%C5CD%CD%DF&x=61&y=1>.
6. Толковый словарь В. Даля ON-LINE [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vidahl.agava.ru/cgi-bin/dic.cgi?p=105&t=16470>
7. Финансы : Оксфордский толковый словарь : англо-русский. – М. : Весь мир, 1997. – 496 с.
8. Бизнес-словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.businessvoc.ru/bv/TermWin.asp?theme=&word_id=26481.
9. Проблема розвитку податкової політики та оподаткування : [монографія] / За заг. ред. проф. Ю. Б. Іванова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 448 с.
10. Савченко В. Я. О методике определения налоговой загрузки / В. Я. Савченко // Финансы. – 2005. – № 7. – С. 26–32.
11. Пансков В. Г. Показатель налогового бремени : проблемы определения и роль в налоговой системе / В. Г. Пансков // Налоговая политики и практика. – 2004. – № 9. – С. 9–13.
12. Романовский М. В. Налоги и налогообложение: [учебник для вузов] / М. В. Романовский, О. В. Врублевская. – СПб. : Питер, 2000. – 528 с.
13. Буряковський В. В. Податки: [учбовий посібник] / В. В. Буряковський. – Дніпропетровськ : Пороги, 1998. – 481 с.
14. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті : теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів : [монографія] / В. Л. Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – 303 с.