

ФІНАНСИ ТА БАНКІВСЬКА СПРАВА

УДК 336.22(075.8)

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ МЕЖДУ ФАКТОРАМИ ПРОИЗВОДСТВА И ПОТРЕБЛЕНИЕМ С УЧЕТОМ ПРОЦЕССА ПЕРЕЛОЖЕНИЯ НАЛОГОВ

ИВАНОВ Юрий Борисович

доктор экономических наук, профессор

ЧУМАКОВА Ольга Александровна

аспирантка

Харьковский национальный экономический университет

Несмотря на тот факт, что проблеме оценки налоговой нагрузки в научной литературе отводится значительное место, процессу переложения налогов, являющемуся одним из ключевых факторов, оказывающих влияние на экономическое положение «носителей» налога, не уделяется должного внимания. Поэтому изучение

влияния переложения налогов на распределение налоговой нагрузки является актуальным.

Проблема переложения налогов разрабатывалась в трудах С. Барулина, Дж. Кейнса, И. Кулишера, Дж. Локка, И. Майбурова, А. Маршалла, И. Озерова, А. Смита и др.

Цель статьи – исследовать распределение налоговой нагрузки между факторами производства и потреблением с учетом переложения налогов.

Для определения налоговой нагрузки эксперты стран ЕС используют методику расчета средних эффективных (имплицитных) ставок налогов, применение которой базируется на сопоставлении налоговых поступлений, полученных от налогообложения доходов от труда и от капитала, с доходами, полученными от использования этих факторов производства. Оценка налоговой нагрузки на конечное потребление происходит на основе соотнесения поступлений от налогообложения товаров и услуг конечного потребления и конечных потребительских расходов домохозяйств [15, с. 11]. Считается, что указанная методика дает объективные результаты о существующем распределении налоговой нагрузки, поскольку позволяет получить данные о величине «реальных», а не «номинальных» (закондательно установленных) налоговых ставок.

В то же время данная методика не учитывает фактор переложения налогов, что является ее существенным недостатком, так как именно от того, кто является действи-

тельным носителем налога, а не его юридическим плательщиком, зависит, кто в конечном итоге после процесса переложения будет нести бремя его уплаты. Переложение налогов – это процесс, при котором в результате обмена сумма налога, являясь одним из ценообразующих факторов, перераспределяется между участниками обменных операций [6, с. 22].

С. Барулин [2, с. 148 – 149] утверждает, что переложение налогов с продавца на покупателя через цены является основным, главным признаком косвенного налогообложения и критерием деления налогов на прямые и косвенные. Налоговая теория традиционно относит к косвенным налогам НДС, акцизы, таможенные пошлины, которые выступают «государственными надбавками» к ценам производителей (продавцов) в составе рыночных цен. К прямым налогам обычно относят подоходные налоги (налог на прибыль, налог на доходы физических лиц), а также так называемые реальные налоги (различные поимущественные налоги, налоги за пользование природными ресурсами, социальные налоги и т. д.). По мнению С. Барулина [2, с. 149] придание реальным налогам статуса прямых противоречит теории переложения налогов, т. к. они относятся на издержки производства и обращения (на себестоимость или на счет финансовых результатов), а поэтому, так же как и традиционные косвенные налоги, являются ценообразующими, включаются в состав цены (но не рыночной, а цены производителя), перекладываются на потребителя продукции, в цену которой эти налоги входят, и возвращаются продавцу в составе выручки от реализации, т. е. являются полноценными косвенными налогами.

Данная точка зрения является весьма дискуссионной. По мнению авторов, реальные налоги являются прямыми, однако, в то же время, они перелаживаются на конечного потребителя. Хотя изначально, вводя понятия «прямые» и «косвенные» налоги Д. Локк [6, с. 6] подразумевал под прямыми неперелагаемые налоги, а под косвенными – перелагаемые, и данный критерий в течение 17 – 19 вв. являлся основанием для деления налогов на прямые и косвенные, в настоящее время критерий перелагаемости для разграничения прямых и косвенных налогов не является абсолютным, чаще используются другие: источники уплаты налогов; признак платежеспособности плательщика; непосредственное участие в формировании цены и др. То есть, критерий переложения налога на потребителя для признания налога прямым или косвенным является неточным. Так, А. Вагнер [7, с. 180] доказал, что распространенное ранее мнение о полной неперелагаемости лично-подоходного налога, (никто не оспаривает тот факт, что данный налог является прямым), ошибочно, т. е. возможность к переложению имеют и прямые налоги. При этом в случае с прямыми налогами степень переноса налогового бремени не равна 0, а в случае с косвенными налогами – не равна 100 процентам, а, значит, проблему переложения налогов необходимо рассматривать без строгой привязки к классификации налогов на прямые и косвенные.

Переложение налогового бремени происходит в процессе обмена и осуществляется через механизм ценообра-

зования. Установленные в процессе обмена цены товаров и услуг являются продуктом разнообразных факторов, и в качестве одного из них выступает величина налога. Как отмечает С. Барулин [2, с. 138], цены и налоги тесно связаны между собой, однако в специальной литературе этот аспект до сих пор не получил должного освещения или представлен однобоко. Основной проблемой при исследовании переложения налогов является то, что чаще всего анализируются вопросы переложения тех налогов, которые фигурируют в качестве надбавки к цене (косвенные налоги), но не учитывают вопросы переложения иных налогов, входящих в состав цены (себестоимости) товара. Объясняется это тем, что процесс переложения косвенных налогов заложен законодателем в механизме их взимания, а потому не подвергается сомнению, прямые же налоги предусматривают налоговую нагрузку именно на плательщика (субъекта налога), т. е. вопрос относительно того, происходит ли процесс их переложения в реальной экономической ситуации является очень сложным и зависит от многих факторов.

И. Майбуров [9, с. 19], отмечает, что традиционно утверждается о высокой налоговой нагрузке на производителя, однако не учитывается тяжесть реального налогового бремени на потребителя, ведь именно ему при покупке продукции и услуг приходится, в конечном счете, оплачивать подавляющее большинство налогов, причем как косвенных, которые изначально были адресованы ему, так и прямых, адресат которых изначально был совсем иной.

Для выяснения степени влияния налоговой нагрузки на рыночные цены в экономике Украины можно воспользоваться предложенным в работе [10] показателем «налоги – цены» – K_{tp} , который с учетом акцизного сбора с произведенных в Украине товаров имеет следующий вид:

$$K_{tp} = \left[1 - \frac{1}{1 + t_{vat}} \times \left[1 - t_p \times \left(1 - \frac{C}{P} \right) - \frac{T_p}{P} - \left[-\frac{L}{P} \times (t_1 + t_s) - \frac{T_a}{P} \right] \right] \right] \times 100\%,$$

где K_{tp} – доля налогов в рыночных ценах (средний уровень);

P – выпуск сектора нефинансовых корпораций (НФК) в основных ценах;

t_{vat} – ставка НДС;

C – полная себестоимость производства сектора НФК;

t_p – ставка налога на прибыль;

T_p – сумма прочих налогов, связанных с производством;

L – фактические расходы на оплату труда;

t_s – обобщенная ставка, по которой уплачиваются социальные налоги;

t_1 – ставка налога с доходов физических лиц;

T_a – сумма акцизного сбора с произведенных в Украине товаров.

Исходные данные для расчетов представлены в табл. 1 [3; 4].

Таблиця 1

Исходные данные для расчета коэффициента «налоги-цены», 2005 – 2008 гг.

Переменная		Мли грн			
		2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.
P – выпуск сектора НФК в основных ценах		770401	903211	1190917	1555141
C – полная себестоимость производства сектора НФК	Промежуточное потребление институциональных единиц для производственных нужд.	513849	592090	776971	1032278
	Потребление основного капитала.	39506	46287	58978	71861
	L – фактические расходы на оплату труда.	156348	186530	240413	320801
	T_p – сумма прочих налогов (сборов), связанных с использованием ресурсов в производственной деятельности и получением разрешений на определенные виды деятельности.	6815	8747	10697	12960
T_a – сумма акцизного сбора с произведенных в Украине товаров.		7346,5	7557,3	9072,2	10230,2
t_{vat} – ставка НДС		20%			
t_p – ставка налога на прибыль предприятий		25%			
t_i – ставка налога с доходов физических лиц		15%			
Платежи работодателей и работников в Фонды социального страхования	Пенсионный фонд Украины.	42702,1	52695,2	99110	98888,6
	Фонд общеобязательного государственного социального страхования на случай безработицы.	2596,7	2784,2	3594,8	4717,2
	Фонд социального страхования по временной потере трудоспособности..	4550,3	5829,3	4907,3	6496,5
	Фонд социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	2031,1	2371,5	3005,2	3926,9

Выполненные расчеты (табл. 2) свидетельствуют о том, что налоговая нагрузка на цены в Украине более низкая, чем в России: доля всех налогов, сборов и страховых взносов в структуре розничной цены на товары народного потребления здесь составляет 31% [5]. Существует также мнение о том, что в настоящее время производители перекладывают на потребителя через цену товаров и услуг от 1/3 до половины налога на прибыль. Р. Масгрейв и Д. Минз [5] утверждают, что от 30 до 50% налогов, уплачиваемых производителями, перекладывается ими на потребителей.

Относительно незначительная доля налогов в цене в Украине может объясняться тем, что степень переложения налогов во многом определяется фазой социально-экономического развития общества. Наиболее интенсивно переложение налогов осуществляется в период экономического подъема, когда создаются благоприятные условия для повышения цен. В периоды кризисов переложение налогов затруднено, и налогоплательщик уклоняется от платежа путем ухода в тень. То есть из-за невозможности переложения большей части налогов на потребителей в силу их низкой покупательной способности и падения уровня жизни в период кризиса налогоплательщики-

производители Украины выбирают альтернативный вариант – уход в тень.

Таблиця 2

Налоговая нагрузка на рыночные цены в Украине, 2005 – 2008 гг.

Год	Налоговая нагрузка на рыночные цены, %
2005	27,8
2006	28,2
2007	30,1
2008	28,2

Об этом свидетельствуют масштабы теневой экономики, которые по официальным данным за период 2005 – 2008 гг. составляют приблизительно 30% ВВП [13], а по неофициальным достигают 60% ВВП [8] (рис. 1).

Исходя из темы исследования, целесообразно сопоставить уровень налоговой нагрузки на цены с имплицитными ставками на факторы производства и потребления, рассчитанными для Украины. С 2003 г. при расчете имплицитных ставок на труд в странах ЕС учитываются взносы



Рис. 1. Динамика налоговой нагрузки на рыночные цены, имплитной ставки на потребление и уровня теневой экономики в Украине, 2005 – 2008 гг.

в фонды социального страхования. Н. Фролова [15, с. 11] социальные начисления работодателей также учитывает при расчете налоговой нагрузки на труд, обосновывая это тем, что их значительный размер влияет на спрос на рабочую силу. Однако, по мнению авторов, необходимость осуществления данных платежей не является определяющим фактором формирования спроса на рабочую силу со стороны работодателей, поскольку условия производства в Украине характеризуются значительной трудоемкостью и отсутствием инновационного характера процесса производства (труд еще не заменяется капиталом). Также, как отмечает А. Тищенко [14, с. 59], важными факторами, влияющими на экономические процессы в Украине, является наличие неформальных институциональных отношений и связанные с ними масштабы «теневой экономики», т. е. снижение степени влияния социальных платежей на спрос на рабочую силу, в отличие от стран ЕС, определяется наличием альтернативы выплаты заработной платы «в конвертах». К тому же, из-за того, что среди трех плательщиков социальных взносов – работодателей, работников и самозанятых лиц – наибольшая их доля приходится на работодателей (в постсоциалистических странах она

колеблется от 63,5% до 97% [11, с. 314]), сумму взносов работодателей целесообразнее рассматривать не как составную часть налоговой нагрузки на труд, а как фактор нагрузки на капитал, ведь их уплата отвлекает оборотные средства предприятий (за счет отнесения данных платежей на валовые расходы предприятий компенсируется лишь 25% их объема). В то же время, с учетом рассмотренного выше процесса переложения налогов, также существует возможность фактического переложения суммы (ее части) социальных платежей на конечного потребителя за счет повышения цен (табл. 3).

К налогам на потребление относят косвенные налоги. В то же время, реальные налоги (социальные платежи, ресурсные платежи и другие налоги (сборы), которые уплачиваются в связи с использованием определенных ресурсов и получением разрешений на специальные виды деятельности: налог с владельцев транспортных средств, плата за землю, коммунальный налог, лицензии и патенты на отдельные виды деятельности, рыночный сбор и др.) классифицированы как налоги на капитал. Данные налоги формируют затратную часть цены (входят в состав себестоимости продукции), а потому производитель имеет возможность

Таблица 3

Имплитные налоговые ставки на труд, капитал и потребление в Украине, 2005 – 2008 гг.

Год	Рассчитанная по методике ЕС (социальные платежи работодателей отнесены к налогам на труд), %		По предлагаемой уточненной методике (социальные платежи работодателей отнесены к налогам на капитал), %		Имплитная ставка на потребление
	Имплитная ставка на труд	Имплитная ставка на капитал	Имплитная ставка на труд	Имплитная ставка на капитал	
2005	31,99	28,39	10,41	67,98	16,58
2006	32,23	26,69	10,86	66,65	17,76
2007	41,34	23,11	12,99	71,11	16,15
2008	34,02	23,91	12,16	61,6	17,43

переложить их на потребителя. Таким образом, сравнение показателя налоговой нагрузки на цены с имплицитной ставкой на потребление позволит выявить величину переложения реальных налогов на покупателя (табл. 4).

то или другое положение которых находится в прямой зависимости от размера обложения».

Переложение с покупателя на производителя имеет место, особенно в тех случаях, когда косвенный налог

Таблица 4

Величина переложения налогов, классифицированных как налоги на капитал, на покупателя, 2005 – 2008 гг.

Показатель	Год			
	2005	2006	2007	2008
Налоговая нагрузка на цены, %	27,8	28,2	30,1	28,7
Имплицитная ставка на потребление, %	16,58	17,76	16,15	17,43
Величина переложения налогов на покупателя, %	11,22	10,44	13,95	11,27

Определить, какие именно налоги из налогов на капитал перелаживаются в итоге на конечного потребителя не представляется возможным в силу того, что переложение налогов скрыто в ценах, формирование которых – результат воздействия множества факторов, и только при прочих равных условиях можно обосновать те или иные изменения цен величиной налога. Поскольку переложение может действовать в разных направлениях, выборочно – для отдельных групп плательщиков, а также состоять из нескольких этапов, сложно обнаружить и проконтролировать на практике то, каким образом распределился конкретный налог.

Основной причиной переложения налогов является непрозрачность всего механизма ценообразования, отсутствие свободного доступа потребителя к структуре цены на основные товары и услуги [9, с. 20], результатом чего является невозможность точного определения того, сколько каких налогов содержится в цене реализуемой продукции.

Согласно закону «О ценах и ценообразовании» [1] в Украине с 1992 г. применяются, в основном, свободные (рыночные) цены. Участники отношений, связанные с реализацией товаров и услуг, свободно определяют цены (за некоторыми исключениями), поэтому переложение налога является трудно предсказуемым экономическим явлением.

Для устранения данной проблемы И. Майбуров [9, с. 20] предлагает ввести процедуру общественного декларирования структуры цены на производимый продукт. При этом данную процедуру следует сделать обязательной для естественных монополий, а для остальных предприятий считать подобное декларирование желательным элементом демонстрации открытости бизнеса. Однако, по мнению авторов, такая мера может дать ожидаемый результат только при условии должного контроля со стороны государственных органов за правильностью формирования себестоимости продукции по статьям калькуляции.

Важно отметить, что переложение налогов происходит не только с производителя на потребителя, оно возможно в разных направлениях между факторами производства и потреблением, т. е. имеет место переложение не только реальных налогов, которые классифицированы как налоги на капитал, на потребление, но и налогов, отнесенных к налогам на потребление, на капитал. Как отмечает Е. Кудряшова [7, с. 190], еще в 19 в. Д. Миропольский заметил: «...за косвенными налогами, когда они касаются потребления, стоят сами производства, платящие эти налоги,

чрезмерно высок. Из-за уменьшения спроса конкуренция производителей приведет к снижению цены на эту продукцию, которое может дойти до такой степени, что увеличение налога не затронет потребителей в полной мере и частично будет переложено на производителей, т. е. увеличение косвенных налогов не обязательно вызывает эквивалентное повышение цены. Так, по оценкам Организации по экономическому сотрудничеству и развитию, введение налога на добавленную стоимость имеет следствием увеличение цен на 0,4% на каждый процент введенного налога, если сопровождалось принятием дополнительных мер, направленных на стабилизацию цен, со стороны властей. Международный валютный фонд, который был основным инициатором введения НДС в странах, использующих его заимствования, сделал обзор ситуации в 35 государствах: в 63% случаев налог незначительно повлиял на уровень цен, в 23% – вызвал единовременное повышение цен и в 14% – с его введением наблюдалось резкое увеличение уровня инфляции в стране [12, с. 41].

Таким образом, переложение налогов – это очень сложный процесс, для анализа которого наряду с условиями налогообложения необходимо обязательно учитывать другие макроэкономические и социально-политические факторы, а в особенности соотношение спроса и предложения на продукцию, т. е. эластичность спроса и предложения на отдельные товары (работы, услуги). На процессы переложения налогов также влияют такие общеэкономические факторы, как изменения в доходах потребителей и их распределение, уровень инфляции, стадия экономического цикла (подъем или рецессия), жизненный цикл того или иного товара, динамика производства, сбыта и потребления не только данной продукции, но и ее аналогов, изменение уровня рентабельности предприятий отрасли, сдвиги инвестиционной активности и т. д.

Таким образом, полученные результаты подтверждают наличие процессов переложения части налогов с производителя на покупателя в Украине, а, значит, прогнозирование влияния действий государства в сфере налоговой политики на изменение налоговой нагрузки требует их учета. При расчете имплицитных ставок на труд, капитал и потребление по методике ЕС необходимо обязательно делать корректировку полученных результатов в зависимости от масштабов переложения налогов в конкретной стране. Однако установить, какие именно налоги и в каких

об'ємах перелагаються в кінцевому ітоге на потребителя, достатньо складно. Следователно, анализируемая проблематика нуждается в подробных комплексных исследованиях, поскольку способность налога к переложению, а также его влияние на «носителей» налога, имеет существенное значение при изучении распределения налоговой нагрузки между факторами производства и потреблением, что является важным аспектом в рамках налоговой конкуренции в условиях глобализации, и должно учитываться как при установлении новых налогов, так и реформировании отдельных его элементов.

Литература

1. Закон України «Про ціни і ціноутворення» від 03.12.1990 р. № 507-XII // Відомості Верховної Ради.– 1990.– № 52.– С. 650.
2. Барулин С. В. Налоги и цены: методология взаимосвязи и управления при формировании эффективной налоговой политики / В кн.: Налогообложение: проблемы науки и практики 2009: Монография.– Х.: ИД «ИНЖЭК», 2009.– С. 138 – 150.
3. Загальнообов'язкове державне соціальне страхування, соціальний захист та пенсійне забезпечення: у цифрах і фактах [Електронний ресурс] .– Режим доступу: <http://krolpfu.hmarka.net/doc/Zbirnyk.doc>.
4. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
5. История развития научных представлений о налогообложении. Общие и частные теории налогов [Электронный ресурс].– Режим доступа: <http://www.xserver.ru/user/irnp/>.
6. Кудряшова Е. В. Правовые аспекты переложения косвенных налогов: теория и практика.– М.: ВолтерсКлувер, 2006.– 304 с.
7. Кудряшова Е. В. Правовые аспекты переложения косвенных налогов // Правоведение.– 2005.– № 2.– С. 180 – 192.
8. Кузнецов К. Криза збільшить тіньову економіку до рівня ВВП? [Електронний ресурс] // Економічна правда.– Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/499bd4b24a43f/>.
9. Майбуров И. А. Ключевые проблемы теории налогообложения: информация к размышлению / В кн.: Налогообложение: проблемы науки и практики 2009: Монография.– Х.: ИД «ИНЖЭК», 2009.– С. 12 – 24.
10. Мацелюх Н. П. Вплив податків на процеси ціноутворення в Україні: Автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» [Електронний ресурс] / Н. П. Мацелюх.– Ірпінь, 2003.– 17 с.– Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2003/03mnprrsu.zip>.
11. Педь І. В. Податкова конкуренція: Монографія.– К.: Експерт-Консалтинг, 2009.– 416 с.
12. Современный НДС / Лайам Эбрилл, Майкл Кин, Жан-Поль Боден, Виктория Саммерс; Пер. с англ.– М.: Издательство «Весь Мир», 2003.
13. Тенденції тіньової економіки в Україні [Електронний ресурс].– Режим доступу: http://www.me.gov.ua/file/link/133002/file/Zapiska_2008.doc.
14. Тищенко А. Н. Проблемы реформирования налоговой системы в экономике транзитивного типа / В кн.: Налогообложение: проблемы науки и практики 2006: Монография.– Х.: ИД «ИНЖЭК», 2006.– С. 43 – 61.
15. Фролова Н. Б. Оцінка податкового навантаження на працю, капітал та кінцеве споживання: Автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит»/ Н. Б. Фролова.– Київ, 2010.– 20 с.