

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ МЕХАНІЗМУ ПЕРЕКЛАДАННЯ ПОДАТКІВ THEORETICAL FOUNDATIONS OF TAX SHIFTING MECHANISM

УДК 336.2

**Каламбет (Юдіна) С.В.**

д.е.н., професор, завідувач кафедри фінансів та обліку

Дніпродзержинський державний технічний університет

**Галаганов В.О.**

студент

Дніпродзержинський державний технічний університет

**Василишин Р.С.**

студент

Дніпродзержинський державний технічний університет

*У статті визначено сутність перекладання податкового навантаження. Встановлено основні фактори, що впливають на механізм перекладання податків. Виділено умови перекладання податків. Досліджено вплив перекладання податків на суб'єкти господарювання залежно від еластичності попиту на готову продукцію та від стану ринкового середовища. Проаналізовано класифікацію перекладання податків.*

**Ключові слова:** податки, перекладання податків, податкове навантаження, база оподаткування, механізм перекладання, трансформація податків, ефективне оподаткування.

*В статье определена сущность перекладывания налоговой нагрузки. Установлены основные факторы, влияющие на механизм переложения налогов. Выделены условия переложения налогов. Исследовано влияние*

*переложения налогов на субъекты хозяйствования в зависимости от эластичности спроса на готовую продукцию и от состояния рыночной среды. Проанализирована классификация переложения налогов.*

**Ключевые слова:** налоги, переложение налогов, налоговая нагрузка, база налогообложения, механизм перекладывания, трансформация налогов, эффективное налогообложение.

*In the article determined an essence of tax shifting; established main factors affecting the mechanism of shifting taxes; highlighted terms of shifting taxes; researched an influence of shifting taxes depending on the elasticity of demand for finished products and the state of the market environment; analyzed the classification of shifting taxes.*

**Key words:** taxes, shifting the tax, the tax burden, tax base, shifting mechanism, the transformation of taxes, effective tax.

**Постановка проблеми.** На сьогоднішній день питання реформування податкового законодавства залишається актуальним для України. Надмірне податкове навантаження негативно впливає на діяльність підприємства, викликає диспропорції у відносинах розподілу і перерозподілу між підприємствами, домогосподарствами і державою. У процесі своєї діяльності суб'єкти господарювання перекладають податкове навантаження на інших виробників та кінцевого споживача. Для ефективної діяльності підприємств та підтримання купівельної спроможності населення механізм перекладання податків повинен бути нормалізованим і відповідати сучасним економічними реаліям України.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблема перекладання податків цікавила вчених ХХ ст. і продовжує викликати інтерес як у наукових колах, так і серед широких верств населення. Сутність механізму перекладання податків досліджували М. Фрідман, П. Самуельсон, М.І. Кулішер. Серед сучасних учених необхідно відзначити дослідження В.М. Пушкарьової та Є.В. Кудряшової [7; 4]. До вітчизняних учених, що досліджували перекладання податків, можна віднести І.А. Золотько, М.Д. Білик, Л.П. Сідельникову [1; 8].

**Постановка завдання.** Метою даної роботи є визначення сутності процесу перекладання податків; дослідження механізму перекладання податкового навантаження між суб'єктами господарювання; аналіз впливу перекладання податків на вартість кінцевого товару чи послуги залежно від характеру даного товару і стану ринкового середовища.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Для об'єктивного дослідження механізму перекладання податків і його впливу на вартість кінцевого товару необхідно визначити сутність даної

категорії, встановити класифікаційні основи перекладання податкового навантаження.

Згідно з визначенням, яке подається в науковій літературі, перекладання податків – це процес повного або часткового перерозподілу сплати податків між різними суб'єктами оподаткування, між якими існують господарські та економічні взаємовідносини. При цьому перекласти сплату податків можна як на іншу юридичну чи фізичну особу (тобто суб'єкт підприємництва), так і на громадян як споживачів продукції. Створюють цю ситуацію державні акти, якими вводяться різні податки на споживання або непрямі податки. До того ж визначається як формальний платник податку, так і фактичний. Можливе перекладання податків і між юридичними особами, коли, наприклад, виробник підакцизного товару перекладає сплату цього податку на торговельне підприємство, при цьому товар відпускається за ціною, вищою за суму акцизного збору [5, с. 102].

Процес перекладання податків може стосуватися як прямих, так і непрямих податків. Проте якщо перекладання непрямих податків, таких як НДС та акцизні податки, можна безпосередньо спостерігати у процесі ведення діяльності господарюючими суб'єктами, то перекладання прямих податків потребує більш детального дослідження й аналізу, тому що прямі податки закладаються в ціну товару опосередковано (коли продукція буде готова до реалізації).

Класифікація процесу перекладання податків є досить розгалуженою і включає в себе як загальноекономічні, так і специфічні класифікаційні критерії розподілу. За механізмом включення податку в ціну розрізняють пряме та зворотне перекладання податків.

Пряме перекладання проводиться від продавця до споживача, за якого на споживача лягає

весь податковий тягар через включення податку до ціни виробу. Прикладом може бути будь-який установлений державою непрямий податок, який сплачується виробником, а потім перекладається на покупця – споживача оподаткованого товару. У цьому разі продавець або виробник включає суму податку в ціну товару, і, таким чином, податок фактично лягає не на продавця, а на покупця.

За зворотного перекидання виробник знижує ціну виробу і, таким чином, бере на себе обов'язок сплати податку. Варто підкреслити, що цей вид перекидання зустрічається рідше, ніж перший, але він застосовується тоді, коли податок (прямий або посередній) занадто високий. Цей вид перекидання зустрічався в періоди економічних криз і стосувався непрямих податків. Пояснювалася така ситуація тим, що в період економічної кризи та інфляції із зростанням цін на всі товари збільшувався і розмір непрямого податку, навіть за пропорційної його ставки. З урахуванням еластичності попиту до ціни, попит зменшується, внаслідок чого продавці чи виробники цих товарів не отримують бажаних прибутків. Своєю чергою, через зменшення попиту конкуренція продавців або виробників спонукає їх до зниження цін на товари, і на певній стадії кризи падіння попиту може дійти до такого рівня, що збільшення цін і посередніх податків мине споживачів і повністю ляже на продавців або виробників [8, с. 281].

За своїми розмірами перекидання може бути повним і частковим. За повного перекидання податок перекладається на носія повністю, а за часткового відбувається перекидання певної частки податку.

Також розрізняють просте і складне перекидання податків. Просте перекидання передбачає перекидання податкового тягара у межах однієї ланки (від продавця до споживача). Складне перекидання складається з декількох актів, коли податкове навантаження перекладається спочатку на одного суб'єкта, а потім даним суб'єктом на іншого (перекидання податку на додану вартість між виробником напівфабрикатів, виробни-

ком готової продукції та споживачем). Складне перекидання характерне здебільшого для непрямих податків, а саме універсальних (НДС) та специфічних акцизів.

Необхідно зазначити, що на механізм перекидання податків впливає низка факторів, трансформація яких може призвести не тільки до зміни поведінки окремих суб'єктів господарювання, а й податкової системи в цілому (рис. 1) [7, с. 78].

У фінансовій науці виділяють чотири випадки перекидання податків:

1) ухилення від сплати податків, що включає як безпосереднє ухилення (відхід), так і обхід (унікнення) оподаткування;

2) об'єднання трьох подібних за умовами випадків перекидання:

- амортизація (або погашення) податку – процес, за якого платник податку перестає сплачувати податок. Вона здійснюється тому, що податок викликає зменшення ціни оподаткованого об'єкта, при цьому частка вартості об'єкта виступає як податок;

- поглинання податку, за якого податок може бути поглинутий зменшенням цінності оподаткованого об'єкта;

- капіталізація податку – виникає тоді, коли цінність об'єкта збільшується зі зменшенням податку.

1. Трансформація податку – випадок, коли особа, яка зобов'язана сплачувати податок по закону, фактично несе податковий тягар, тобто є не тільки платником, а й носієм податку. У даному разі немає перекидання, але збільшення податку може спонукати виробника домагатися зменшення витрат та за рахунок цього погашати податок.

2. Випадок, коли платник, законно обкладений податком, перекладає тягар податку на іншого. Якщо останньому також вдасться перекинути податок на третю особу, то він є лише платником-посередником. Якщо ж він остаточно несе податковий тягар, то тоді він – носій податку [3].

Варто наголосити на тому, що перекидання податків може по-різному впливати на господарюючі суб'єкти залежно від еластичності попиту на визначену продукцію (рис. 2).

Перекидання податків суттєво впливає на поведінку господарюючих суб'єктів і за різних ринкових ситуацій (стану ринкового середовища). Найбільш суттєво відрізняється ситуація між монополією та вільною конкуренцією, проте існують певні відмінності і в системах олігополії та монополістичної конкуренції. Поведінку споживачів та кінцевого платника податку зображує рис. 3.

Інструментами механізму перекидання податків у сучас-

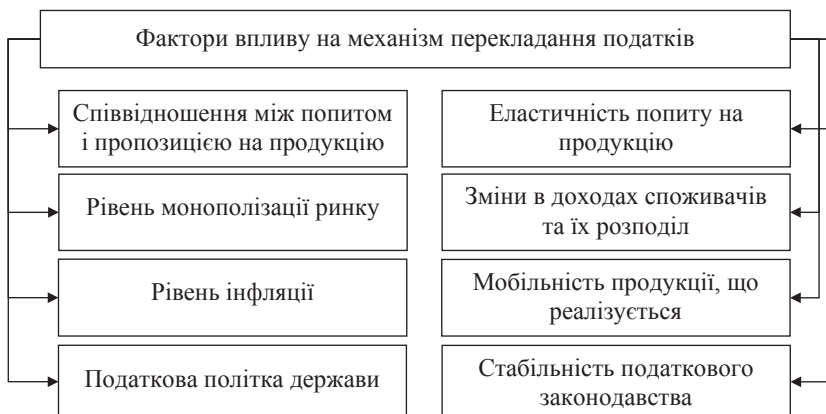
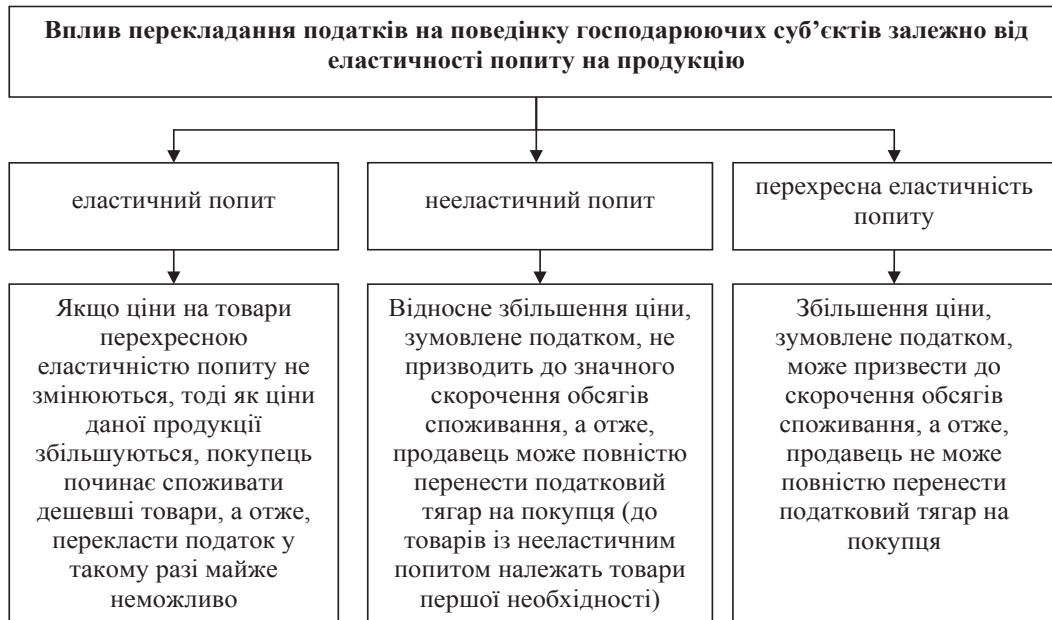


Рис. 1. Фактори впливу на механізм перекидання податків

ній економічній системі виступають податкове зобов'язання та податковий кредит.

Згідно з Податковим кодексом України, податкове зобов'язання – це сума коштів, яку платник

податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума



**Рис. 2. Вплив перекидання податків на поведінку господарюючих суб'єктів залежно від еластичності попиту на продукцію**



**Рис. 3. Перекидання податків за різного стану ринкового середовища**

коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установлений законом строк) [6]. Податкове зобов'язання виникає між господарюючими суб'єктами та державою. Для непрямих податків податкове зобов'язання виникає, коли підприємство виробляє певну продукцію та реалізує її (напівфабрикати для інших підприємств або готова продукція для кінцевого споживача). Для прямих податків зобов'язання виникає за умови появи об'єкту оподаткування (прибутку для підприємств, доходів для фізичних осіб) і підлягає сплаті в установлені чинним законодавством терміни.

Податковий кредит визначається як сума (вартість) витрат, понесених платником податку – резидентом у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб протягом звітного року (крім витрат на сплату податку на додану вартість та акцизного збору), на суму яких дозволяється зменшення суми його загального річного оподаткованого доходу, одержаного за наслідками такого звітного року [6]. Якщо підприємство купує напівфабрикати, у вартість яких входить ПДВ, воно має право на податковий кредит, за допомогою якого зменшується податкове навантаження на підприємство і відбувається уникнення подвійного оподаткування.

Необхідно зазначити, що механізм перекидання податків суттєво відрізняється залежно від того, до якого виду належить досліджуваний податок.

Податок із доходів фізичних осіб зазвичай стягується з окремих осіб, тому його майже неможливо перекидати на будь-кого. Але бувають винятки: наприклад, цей податок може бути перекиданий на працедавця за умови, якщо останній не має можливості замінити робітника іншим і вимушений підвищувати йому заробітну плату. Окремі особи або групи осіб, які можуть ефективно контролювати ціну надаваних ними послуг, в змозі перекидати частину своїх податків. Наприклад, лікарі, юристи та інші фахівці можуть підняти ставки за послуги, щоб компенсувати податки. Профспілки можуть розглядати податки як складову частину вартості життя і внаслідок цього вести переговори про більш високу заробітну плату. Якщо вони будуть успішними, з'являється можливість перекидання частини податків від працюючих до роботодавців, які шляхом подальшого підвищення цін перекидають підвищення заробітної плати на населення. Проте у цілому більшість експертів стверджують, що саме ті особи, які є первинним носієм даного податку, несуть тягар особистого прибуткового податку. Така ж ситуація правомірна стосовно податків на заробітну плату і податків на спадщину.

Досліджуючи податок на прибуток підприємств, варто наголосити на тому, що згідно із сучасним твердженням експертів у сфері опо-

даткування, фірма, яка встановлює на свою продукцію ціни, що забезпечують максимальний прибуток, не має підстав змінювати ціну або обсяг випуску, коли вводиться податок на прибуток корпорацій. Таке співвідношення ціни і обсягу виробництва, яке приносить найбільший прибуток перед вирахуванням податку, так і залишиться найбільш прибутковим і після того, як уряд вилучить певний відсоток із прибутку фірми у вигляді податку. Відповідно до цієї точки зору, власники акцій компаній (тобто власники підприємства) будуть змушені зазнати тягар оподаткування у формі більш низьких дивідендів або меншої суми нерозподіленого прибутку. З іншого боку, податок на прибуток корпорацій частково переноситься на споживачів через підвищення цін і на постачальників ресурсів через більш низькі ціни. Також вирізняється ситуація, коли тягар податку на прибуток корпорацій може бути розділений між власниками акцій, клієнтами фірми і постачальниками ресурсів [2].

Тягар більшої частини майнових податків лягає на власників цього майна через те, що ці податки нема на кого перекидати. Це стосується податків на землю, особисту власність і на власний будинок або квартиру. Наприклад, навіть якщо земля продається, немає можливості перекидати на когось тягар майнового податку. Покупець буде прагнути знизити вартість землі, беручи до уваги розмір податку, який доведеться платити за цю землю, і це очікуване оподаткування буде відображено в ціні, яку покупець буде готовий запропонувати за землю.

Особливої уваги заслуговує універсальний акциз, або податок на додану вартість. Даний податок найбільш чітко відображає сутність механізму перекидання податків. Включаючись на кожній стадії виробництва готової продукції, ПДВ потребує особливого контролю та регулювання. Із цією метою відбувається облік та розрахунок податкового кредиту, який виникає під час купівлі сировини або напівфабрикатів для виробничих потреб.

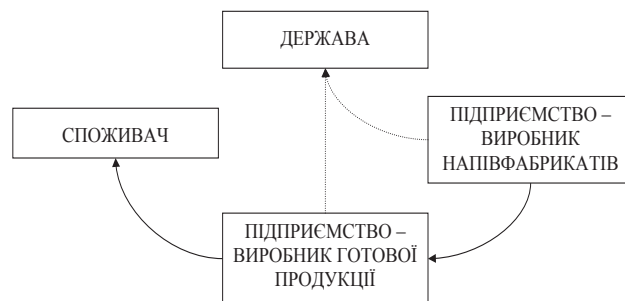


Рис. 4. Механізм перекидання ПДВ та його відшкодування

Якщо розмір податкового кредиту перевищує податкове зобов'язання, підприємство має право на відшкодування податку на додану вартість у розмірах, установлених чинним законодавством.



Механізм перекладання ПДВ та його відшкодування ілюструє рис. 4 [1, с. 115–116].

Специфіка перекладання акцизного податку полягає у тому, що у разі накладання акцизів на товари монопольного або олігопольного виробництва помірно підвищення цін матиме незначний вплив на обсяг продажів або зовсім не відобразиться на обсягах продажів. Така ситуація характерна для акцизів на бензин, сигарети, алкогольні напої. Існує мало товарів-замінників, до яких можуть звернутися споживачі у разі підвищення цін. Продавець цих товарів перебуває в кращій ситуації щодо перекладання податкових витрат на споживача [4, с. 184].

### Висновки з проведеного дослідження.

Перекладання податків виступає багатофакторною та комплексною економічною та фінансовою категорією. Сутність перекладання податків полягає у тому, що в результаті обміну сума податків, будучи одним із ціноутворюючих факторів, перерозподіляється між учасниками обмінних операцій. Важливим фактором, що вирізняє перекладання податків від інших категорій податкової системи, є добровільність, тобто можливість підприємства перекласти податкове навантаження на інші господарюючі суб'єкти за умов, що визначені податки можливо перекласти. Перекладання податків включає сукупність видів і форм, за якими його можна класифікувати та дослідити більш детально сутність даного процесу. На механізм перекладання податкового навантаження впливає низка загальноекономічних та специфічних факторів, характерних тільки для зазначеної категорії. Перекладання податкового навантаження суттєво відрізняється для прямих і непрямих податків. Це зумовлено специфікою кожного податку та суб'єктами господарювання, які є носіями досліджуваних податків. Позитивним у механізмі перекладання є те, що підприємства уникають подвій-

ного оподаткування, що дає їм змогу збільшити прибуток та створити умови для більш ефективної діяльності підприємницького сектору. До негативного слід віднести той факт, що низка податків перекладається на сектор домогосподарств у вигляді зростання ціни готового продукту споживання, що може призвести до зниження споживчого попиту на продукцію й ускладнити економічну ситуацію в країні. У цілому механізм перекладання податків можна охарактеризувати як механізм взаємодії між господарюючими суб'єктами та державою, який може як покращувати показники діяльності підприємств, так і ускладнювати можливість придбання певної продукції населенням.

### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Золотько І.А., Білик М.Д. Податкова система України / І.А. Золотько, М.Д. Білик. – К. : КНЕУ, 2000. – 192 с.
2. Інформаційний сайт «Економіка та оподаткування» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.abc-people.com/>.
3. Інформаційний сайт «Оподаткування» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://taxman.org.ua/index.php>.
4. Кудряшова Є.В. Правові аспекти перекладання непрямих податків / Є.В. Кудряшова // Правове-дення. – 2005. – № 2. – С. 180–192.
5. Литвиненко Я.В. Податкова політика / Я.В. Литвиненко. – К. : МАУП, 2003. – 224 с.
6. Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
7. Пушкарьова В.М. Історія фінансової думки і політики податків / В.М. Пушкарьова. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 192 с.
8. Сідельникова Л.П., Костіна Н.М. Податкова система / Л.П. Сідельникова, Н.М. Костіна. – К. : Ліра-К, 2013. – 579 с.