

Соколовська А.М.,

доктор економічних наук, професор,
заступник директора з наукової роботи
НДФІ ДННУ “Академія фінансового управління”

МЕТОДОЛОГІЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА ПРАЦЮ, КАПІТАЛ І СПОЖИВАННЯ

Проаналізовано методологічні та методичні підходи до розрахунку ефективних ставок оподаткування праці, капіталу і споживання та особливості їх застосування в Україні.

Analyzed in the article are the methodological and methodical approaches to calculation of efficient rates of taxing labor, capital and consumption and peculiarities of their application in Ukraine.

Поряд із загальним рівнем податкового навантаження важливою характеристикою податкової системи держави є його розподіл між основними факторами виробництва — працею й капіталом — та споживанням. Як відомо, податки на доходи від праці й капіталу впливають на попит і пропозицію факторів виробництва на відповідних національних ринках та на їх міграцію між країнами. Тому аналіз розподілу податкового навантаження дає змогу оцінити вплив податкової системи на економічне зростання та її позиції в міжнародній податковій конкуренції. У зв'язку з цим в умовах глобалізації й посилення міжнародної мобільності факторів виробництва, передусім капіталу, оцінка рівня податкового навантаження на працю, капітал і споживання, що здійснюється з допомогою показника ефективних (імпліцитних) податкових ставок, набуває особливого значення. Такі оцінки проводяться в усіх країнах — членах ЄС — і використовуються у процесі аналізу їхніх податкових систем.

З огляду на найбільшу (порівняно з іншими факторами виробництва) мобільність капіталу оцінка податкового навантаження на нього є найважливішою. Саме рівень податкового навантаження на цей фактор виробництва став головним чинником конкуренції між країнами за залучення капіталу. Це спричинило тенденцію до зниження ставок податку на прибуток корпорацій і в цілому податкового навантаження на капітал, особливо у країнах — нових членах ЄС. Зокрема, протягом 1995—2005 років середній рівень граничних ставок корпоративного податку в десяти нових країнах-членах ЄС знизився на десять відсоткових пунктів (з 30,6 % до 20,6 %). Середній рівень ефективних податкових ставок на капітал по п'яти країнах цієї групи (щодо яких є інформація) за даний період зменшився з 24,2 % до 15,9 %, а по чотирнадцяти розвинутих країнах ЄС — зріс із 24,1 % до 32,6 %¹. На думку експертів, зниження ставок податку на прибуток корпорацій перетворюється на світову тенденцію: уряди різних країн не лише

¹ Див.: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical books. — 2007 edition. — P. 92, 95.

зменшують податки, щоб зберегти конкурентоспроможність, а й намагаються пристосувати податкові режими до потреб бізнесу.

В Україні проблемі розподілу податкового навантаження між працею, капіталом і споживанням присвячено лише окремі статті². На нашу думку, це пояснюється нез'ясованістю або дискусійним характером цілого ряду методологічних та методичних аспектів розрахунку ефективних податкових ставок, що ускладнює використання для аналізу податкової системи України сучасних інструментів.

Ефективні податкові ставки є ставками за групами податків із єдиною податковою базою, що розраховуються як відношення податкових надходжень (за даними статистики державних фінансів), до податкових баз, визначених за інформацією системи національних рахунків (СНР). Останнє дає змогу враховувати як доходи, відображені в офіційній звітності, так і доходи від тіньової діяльності, й таким чином визначати не номінальне, а реальне ефективне навантаження. З допомогою ефективних податкових ставок можна оцінити середній рівень податкового навантаження на трудові доходи, доходи від капіталу, а також кінцеві споживчі витрати без урахування можливості перекладання податків із одних платників на інших.

З метою забезпечення зіставності розрахунків у процесі порівняльного аналізу податкової системи України й податкових систем європейських країн доцільно розглянути методикою розрахунку ефективних податкових ставок (що є вдосконаленою методикою Е. Мендозі, А. Разіна й Л. Тезаря) у тому вигляді, в якому вона застосовується експертами Єврокомісії³. Розрахунок ефективних податкових ставок відповідно до цієї методики передбачає класифікацію податків за факторами виробництва і споживання (класифікація за економічними функціями) та визначення баз кожної із груп податків. Згідно з класифікацією податків за економічними функціями, що застосовується в ЄС (Європейська система рахунків — ЄСР-95), до податків на працю належать такі: податок з доходів фізичних осіб у частині, сплаченої із трудових доходів⁴; податки на фонд заробітної плати та на робочу силу (які не призначені на соціальне страхування й утримуються пропорційно фонду зарплати підприємства або у вигляді фіксованої суми з людини); обов'язкові внески роботодавців і найманих працівників до фондів соціального страхування. Фактично податки на працю — це всі податки, що утримуються з трудових доходів.

Податки на капітал — це податки, що утримуються з доходів від капіталу (дивідендів, процентів, орендної плати, доходів від підприємницької діяльності, будь-яких видів приросту капіталу тощо) та сплачуються як фінансовими й нефінан-

² Див.: Фролова Н. Оподаткування доходів від праці та від капіталу в Україні // Економіка України. — 2006. — № 12.; Луніна І.О., Фролова Н.Б. Ефективність оподаткування споживання в Україні // Фінанси України. — 2007. — № 1.

³ Див.: Structures of the taxation systems in the European Union. Data 1995—2002 / European commission. — 2004. — P. 55—129.

⁴ Податок з доходів фізичних осіб сучасними дослідниками розглядається як такий, що містить і елементи податку на працю, й елементи податку на капітал. — Див.: Танзи В., Зи Х. Налогова політика для розвиваючихся стран. — С. 4. — <http://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/ issues 27 /rus/ issues 27 r.pdf>.

совими корпораціями, так і домогосподарствами. Вони включають податок на прибуток корпорацій (підприємств); частину податку з доходів фізичних осіб, пов'язану з доходами від капіталу (процентами, дивідендами, рентою); податок на дохід від приросту капіталу; податок на нерухоме майно (на землю, будівлі тощо); податок на доходи й соціальні внески самозайнятих; податки на використання матеріальних капітальних активів; професійні та бізнесові ліцензії; деякі податки на товари (гербові збори, податки на фінансові й капітальні трансакції, податок на реєстрацію автомобілів); податки на виграш у лотерею та азартні ігри⁵.

Однією з методологічних проблем класифікації податків за факторами виробництва є те, що деякі з них сплачуються із різних джерел доходу. Передусім це стосується податку з доходів фізичних осіб, об'єктом якого є і трудові доходи, й доходи від капіталу, а в деяких країнах — також доходи, отримані у формі соціальних трансфертів та пенсій. Отже, виникає потреба в розщепленні цього податку на податок, одержаний з доходів від праці, який має кваліфікуватись як податок на працю, та податок з доходів від капіталу, що повинен кваліфікуватись як податок на капітал.

У країнах, де надходження від податку з доходів фізичних осіб не розмежовані фінансовою статистикою за джерелами доходів, застосовуються різні методи його розщеплення. Однією з них є методика Мендози, згідно з якою розщеплення проводиться за формулою⁶:

$$\lambda_h = \frac{1100}{(\text{OSPUE} + \text{PEI} + W)}. \quad (1)$$

Тоді частина податку з доходів фізичних осіб, сплаченого з доходів від праці (капіталу), визначається як добуток доходів від праці (капіталу) та частки податку в загальній сумі оподатковуваних доходів:

$$\text{PIT}_t = \lambda_h \cdot W; \quad (2)$$

$$\text{PIT}_k = \lambda_h \cdot (\text{OSPUE} + \text{PEI}), \quad (3)$$

де 1100 — податок з доходів фізичних осіб;

OSPUE — доходи приватних некорпоративних підприємств;

PEI — доходи від власності та підприємницький дохід;

W — заробітна плата;

λ_h — частка податку з доходів фізичних осіб у загальній сумі доходів, з яких сплачується податок;

PIT_t — частина податку з доходів фізичних осіб, сплачена з доходів від праці;

PIT_k — частина податку з доходів фізичних осіб, сплачена з доходів від капіталу.

За іншою методикою частина податку з доходів фізичних осіб, сплаченого з доходів від праці (капіталу), визначається як добуток загальних надходжень

⁵ Див.: Structures of the taxation systems in the European Union. Data 1995—2002 / European commission. — 2004. — Р. 56—60.

⁶ Цифри у формулі означають шифр статті податкової статистики, букви — шифр статті національних рахунків за стандартами ЄС.

податку з усіх джерел і частки доходів від праці (капіталу) в загальній сумі оподатковуваних доходів.

Крім національних рахунків, джерелом інформації про доходи, з яких сплачено податок, можуть бути податкові декларації. Тоді оцінки, отримані на рівні окремих платників, агрегуються для отримання підсумкових оцінок.

Зупинимось ще на деяких методологічних проблемах класифікації податків за факторами виробництва. Однією з них є класифікація доходу й, відповідно, податку на дохід самозайнятої особи. Витоки цієї проблеми — в подвійній ролі самозайнятої особи, яка поєднує функції й підприємця, і працівника, внаслідок чого одержуваний нею дохід містить доходи й від капіталу, й від праці. У деяких випадках основним внеском самозайнятої особи в роботу підприємства є її енергійність, новаторство, здатність йти на ризик. У такому разі дохід від самозайнятості являє собою віддачу від підприємницької діяльності, тобто є підприємницьким доходом. У інших випадках основною функцією самозайнятої особи є надання своєї праці, нерідко — висококваліфікованої праці професіонала. У цьому разі значна частина її доходу є винагородою за працю⁷.

Враховуючи зазначене, податок на доходи самозайнятих, як і податок з доходів фізичних осіб, доцільно було б розщеплювати та частково відносити до податків на капітал, а частково — до податків на працю. Однак експерти Єврокомісії прийняли компромісне рішення: кваліфікувати податок на дохід від самозайнятості як податок на капітал. Водночас у деяких країнах — членах ЄС, зокрема в Італії, податок на доходи самозайнятих підлягає розщепленню на основі здійснених статистичним відомством офіційних оцінок відсотків їхнього доходу, які відносяться до праці й до капіталу.

Ще однією проблемою є невідповідність класифікації податків за економічними функціями їх групуванню за об'єктами оподаткування. Так, згідно з класифікацією за економічними функціями частина податків на товари (продукти) та інших податків на виробництво відноситься не до податків на споживання, а до податків на капітал: податки на фінансові операції та операції з капіталом; податок на реєстрацію автомобілів, сплачений компаніями; податки на землю, споруди та інші будівлі; гербові збори, бізнесові та професійні ліцензії, що сплачуються компаніями. Критерієм розмежування податків у цьому разі є характер використання товару (послуги): податки, сплачені суб'єктами підприємницької діяльності за товари (послуги), що використовуються для виробництва, виключаються з категорії податків на споживання, коли рівень деталізації показників статистики доходів дає змогу ідентифікувати їх. Підставою для такої класифікації зазначених податків і зборів стало те, що вони сплачуються компаніями з прибутку та впливають на їхні інвестиційні рішення. Натомість платежі за забруднення навколишнього середовища відносяться до податків на споживання, як і

⁷ Див.: Система национальных счетов 1993. Т.1 / Всемирный банк. — Брюссель/Люксембург; Вашингтон, О.К.; Нью-Йорк; Париж, 1998. — С. 109.

податок на реєстрацію автомобілів, сплачений домогосподарствами, а також їхні платежі за ліцензії (дозволи), оскільки вони є витратами домогосподарств, пов'язаними з доступом до певних товарів та послуг.

Розбіжності в підходах до класифікації податків дістали назву пограничних випадків та нерідко ускладнюють однозначну класифікацію тих чи інших податкових платежів у різних країнах, призводячи до розходжень у розрахунках ефективних ставок.

В Україні, на відміну від країн ЄС, класифікація податків за економічними функціями не розроблена: необхідно вирішити низку питань стосовно кваліфікації специфічних для України податків і зборів. Зокрема, як класифікувати єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва. Так, Н. Фролова відносить його до податків на капітал. І, враховуючи методологічні підходи Єврокомісії щодо класифікації податку на доходи самозайнятих, до яких можна віднести суб'єктів підприємницької діяльності — фізичних осіб, із нею можна погодитися. Хоча, звісно, значну частку в доходах останніх в Україні становлять трудові доходи. Тож за наявності статистичної інформації, що надала б можливість їх ідентифікувати, єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва — фізичних осіб — доцільно було б розщеплювати між факторами виробництва.

Місцеві податки та збори, як і єдиний податок, Н. Фролова відносить до податків на капітал. Між тим комунальний податок можна було б класифікувати як податок на фонд заробітної плати, що належить до податків на працю.

Серед інших місцевих податків і зборів є такі, що можна класифікувати як податки на специфічні послуги (складову податків на товари та послуги). Це податок з реклами, курортний збір, збір за участь у бігах на іподромі тощо. Частину місцевих зборів, за наявності достатньої інформації, можна було б розподілити між капіталом і споживанням: частину збору, що сплачується фізичними особами, віднести до податків на споживання, а ту, яка сплачується юридичними особами, — до податків на капітал. Зазначене стосується, наприклад, збору за парковку автотранспорту. Утім, більшу частину місцевих зборів можна класифікувати як податки на капітал, оскільки сплачуються вони або суб'єктами підприємницької діяльності — юридичними особами, або самозайнятими особами. Оскільки в сумі надходжень від місцевих податків і зборів понад 80 % належить ринковому збору та комунальному податку, всі місцеві збори й податки, крім комунального, будемо класифікувати як податки на капітал.

Законом України “Про систему оподаткування” та бюджетною класифікацією збори за спеціальне використання природних ресурсів розглядаються як складова податкових надходжень бюджету, що зумовлює потребу в їх класифікації. Ці збори можна віднести до податків на капітал, оскільки ними оподатковується один із факторів виробництва, необхідний для ведення бізнесу. До цієї групи податків можна віднести й експортне мито, наявність якого в нашій державі посилює податкове навантаження на капітал. При цьому збори за спеціальне використання природних ресурсів повинні враховуватися при визначенні

сукупного податкового навантаження на капітал в Україні, однак, на нашу думку, при компаративному аналізі ефективних податкових ставок на капітал їх не варто брати до уваги, адже статистикою державних фінансів розвинутих країн платежі державі як власнику ресурсів надр відображаються в обліку за категорією “рента” й відносяться не до податкових доходів держави, а до її доходів від власності⁸.

До податків на споживання можна зарахувати такі специфічні для України збори, як додаткові збори на виплату пенсій, збір за проведення гастрольних заходів, збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну й теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками, збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, збір до Державного інноваційного фонду, збір на будівництво, реконструкцію та ремонт і утримання автомобільних доріг, збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Щодо розподілу податку з доходів фізичних осіб на податок, отриманий з доходів від праці, та податок, одержаний з доходів від капіталу, то сучасна фінансова статистика в Україні (з 2003 року) дає змогу виділити з надходжень податку з доходів фізичних осіб ті, які отримано від оподаткування доходів з капіталу: податок з доходів фізичних осіб — суб’єктів підприємницької діяльності й незалежної професійної діяльності; податок з доходів фізичних осіб на дивіденди та роялті; фіксований податок на доходи фізичних осіб від заняття підприємницькою діяльністю; податок з доходів фізичних осіб у вигляді виграшів або призів, отриманих унаслідок проведення конкурсів та інших розіграшів, виграшів у азартні ігри.

Підсумовуючи, можна визначити склад податків і зборів, які мають братися до уваги при розрахунку ефективних ставок податків на працю, капітал та споживання в Україні.

До податків на працю будемо відносити:

— податок з доходів фізичних осіб, що сплачується на доходи від праці (податок з доходів найманих працівників, податок з доходів фізичних осіб — нерезидентів, податок з доходів фізичних осіб — військовослужбовців та осіб рядового й начальницького складу органів внутрішніх справ, органів і установ виконання покарань, податкової міліції);

— платежі працедавців і найманих працівників до фондів обов’язкового соціального страхування;

— комунальний податок;

— збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення.

До податків на капітал належать:

— податок на прибуток підприємств;

⁸ Див.: Руководство по статистике государственных финансов 2001 года. — 2-е изд. / Междунар. валют. фонд, Стат. управление. — 2001. — С. 63.

— податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, що сплачується юридичними особами;

- плата за землю;
- плата за ліцензії на певні види господарської діяльності;
- плата за торговий патент на деякі види господарської діяльності;
- частина податку з доходів фізичних осіб;
- єдиний податок на підприємницьку діяльність;
- місцеві податки і збори (без комунального податку);
- експортне мито.

До податків на споживання відносяться:

— ПДВ;

— акцизний збір;

— імпортне мито;

— податок з власників транспортних засобів, що сплачується фізичними особами;

— додаткові збори на виплату пенсій;

— збір за проведення гастрольних заходів;

— збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої когенераційними установками;

— збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності;

— збір до Державного інноваційного фонду;

— збір на будівництво, реконструкцію та ремонт і утримання автомобільних доріг;

— збір за забруднення навколишнього природного середовища;

— збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

До методологічних проблем розрахунку ефективних ставок податків на працю, капітал і споживання належить також визначення бази відповідних груп податків. Базою податків на працю є доходи від праці (заробітна плата) разом із відповідними обов'язковими платежами (внесками роботодавців і найманих працівників до фондів обов'язкового соціального страхування, іншими податками на фонд заробітної плати).

Структура бази податків на капітал значно складніша. Вона включає всі види капітальних доходів, отриманих інституційними одиницями: доходи від виробничої діяльності у формі прибутку і змішаного доходу та доходи від власності, які нараховуються за передачу інституційним секторам у тимчасове користування землі, надр, майнових прав, фінансових активів. Основними формами цих доходів є проценти, дивіденди, рента, доходи від власності, що належить власникам страхових полісів. Докладніший аналіз бази податків на капітал допомагає виділити в її складі такі групи доходів:

1) доходи фінансових і нефінансових корпорацій, у тому числі: чистий операційний прибуток та чисті доходи від власності (різниця між отриманими і сплаченими

доходами — процентами, рентою, дивідендами, доходами від власності, що належить власникам страхових полісів⁹);

2) доходи домогосподарств, самозайнятих осіб і некомерційних організацій, зокрема: змішаний дохід, вмінений дохід (умовно визначена орендна плата) від використання власного житла, сальдо одержаних і сплачених процентів, отримані дивіденди, сальдо одержаної та сплаченої ренти, отримані доходи від власності, що належить власникам страхових полісів;

3) дивіденди, одержані загальним урядом;

4) дивіденди, отримані з інших країн.

Окремого пояснення при розрахунку бази податків на капітал потребує доцільність зменшення отриманих фінансовими й нефінансовими корпораціями доходів від власності, зокрема процентів і ренти, на суму сплачених доходів. Такий порядок розрахунку зумовлений тим, що суми сплачених процентів і ренти входять до валових витрат підприємств, отже зменшують базу оподаткування податком на прибуток. Розглянемо причину необхідності врахування сум отриманих та сплачених фінансовими й нефінансовими корпораціями дивідендів.

Чистий операційний прибуток, з якого сплачуються дивіденди, вже є частиною знаменника у формулі ефективної ставки податків на капітал. Отже, додавання отриманих фінансовими й нефінансовими корпораціями дивідендів призвело б до їх подвійного врахування. Насправді, до складу об'єкта оподаткування податком на прибуток входять лише дивіденди, одержані платником-резидентом від нерезидентів. Тобто база податків на капітал повинна була б збільшуватись лише на суму дивідендів, отриманих внутрішніми корпораціями з решти частин світу. Але така інформація в СНР відсутня. Це й зумовлює необхідність застосування зазначеного алгоритму, тобто додавання до знаменника у формулі ефективної ставки податків на капітал усієї суми одержаних внутрішніми корпораціями дивідендів і віднімання суми сплачених ними вітчизняним корпораціям дивідендів.

У базу податків на споживання експерти Єврокомісії включають лише кінцеві споживчі витрати домогосподарств, виходячи з того, що врахування таких витрат державного сектору призводить до заниження податкового навантаження

⁹ Це доходи, що отримують страхові компанії від інвестування страхових технічних резервів. Оскільки останні є активами власників страхових полісів, інвестиційний дохід відображається в СНР як дохід від власності, що належить власникам страхових полісів. На практиці цей дохід залишається в розпорядженні страхових компаній. Тому вважається, що він сплачується їм назад у формі додаткових премій до фактичних премій, які підлягають сплаті за умовами страхових полісів. Такі додаткові премії за полісами страхування життя та інших видів страхування, що оформлюються в межах програм соціального страхування, відображаються разом із фактичними преміями в рахунках вторинного розподілу доходів у складі інших поточних трансфертів. (Їх склад конкретизується в табл. "Розподіл інших поточних трансфертів". Зокрема, доходи від власності, що належить власникам страхових полісів, відображаються в рядку "Страхові відшкодування, крім страхування життя".) Додаткові премії за індивідуальними полісами страхування життя, що оформляються поза межами програм соціального страхування, не є поточними трансфертами, отже не відображаються в рахунках вторинного розподілу доходів. — Див.: Система национальных счетов 1993. Т.1 / Всемирный банк. — Брюссель/Люксембург; Вашингтон, О.К.; Нью-Йорк; Париж, 1998. — С. 186.

на споживання. Даний підхід аргументується тим, що, по-перше, приватне споживання домогосподарств є основним елементом бази податків на споживання (і це вважається достатньою причиною для того, щоб ефективна ставка податків на споживання розраховувалася просто — лише на основі кінцевих споживчих витрат домогосподарств); по-друге, більшість товарів та послуг, що споживаються сектором загального державного управління, у країнах ЄС звільняються від ПДВ як головного податку на споживання.

Оскільки методологічні підходи Єврокомісії до розрахунку ефективних податкових ставок ґрунтуються на низці припущень, неможливо точно визначити рівень податкового навантаження на працю, капітал і споживання. Причини відмінностей між базою податків на капітал, що обраховується на основі показників СНР, і сумою доходів від капіталу як об'єкта оподаткування можуть бути, зокрема, такі:

а) обсяг споживання основного капіталу, що відображається в СНР та впливає на величину чистого прибутку як складової бази податків на капітал, може істотно відхилитися від амортизації, що відбивається в бухгалтерському обліку або розраховується для цілей оподаткування, особливо в умовах інфляції. Це зумовлено передусім обчисленням обсягу спожитого основного капіталу в національних рахунках із використанням цін поточного періоду. Як наслідок — розрахунок споживання основного капіталу в СНР “являє собою прогноз, що визначається майбутніми, а не минулими подіями... На відміну від амортизації, як вона зазвичай обраховується в бухгалтерському обліку, споживання основного капіталу не є (принаймні, у принципі) методом розподілу витрат минулих періодів на основні фонди по наступних звітних періодах. Вартість основних фондів на той чи інший момент часу залежить лише від вигод, що лишилися та які будуть отримані від їх використання, і споживання основного капіталу повинне ґрунтуватись на обрахованій таким чином вартості”¹⁰;

б) доходи від приросту капіталу, що в європейських країнах є об'єктом оподаткування (відповідні податки, як зазначалося, беруться до уваги при визначенні ефективної ставки податків на капітал), не враховуються в СНР, а отже й у знаменнику формули ефективної ставки податків на капітал, що веде до її завищення;

в) згідно із СНР центральні банки є частиною сектору фінансових корпорацій. Включення їхніх неоподатковуваних доходів у базу податків на капітал призводить до зниження величини ефективної ставки цих податків¹¹;

г) у складі доходів домогосподарств, самозайнятих осіб і некомерційних організацій (що входять до бази податків на капітал) враховується сальдо отриманих і сплачених процентів. При цьому зменшення доходів на капітал на суму процентів, сплачених самозайнятими особами, є зрозумілим, оскільки такі проценти

¹⁰ Див.: Система национальных счетов 1993. Т.1 / Всемирный банк. — Брюссель/Люксембург; Вашингтон, О.К.; Нью-Йорк; Париж, 1998. — С. 151.

¹¹ Див.: Structures of the taxation systems in the European Union. Data 1995—2002 / European commission. — 2004. — P. 72.

підпадають під податкові вирахування. Щодо процентів, сплачених домогосподарствами за іпотечними та споживчими кредитами, то в більшості країн ЄС вони не належать до податкових вирахувань. Оскільки в СНР проценти, сплачені домогосподарствами й самозайнятими особами, не показуються окремо, зменшення доходів на капітал на їх загальну суму веде до завищення ефективної ставки податків на капітал;

д) на відміну від чистого операційного прибутку, що входить до бази податків на капітал, оподатковуваний прибуток зменшується на суму збитків, одержаних у минулих податкових періодах. Це не може не позначитися на динаміці ефективної ставки податків на капітал, породжуючи певні викривлення тенденцій такої динаміки та ускладнюючи їх інтерпретацію. Пояснюється це тим, що надходження податку на прибуток (як складової чисельника у формулі ефективної ставки) зменшуються за рахунок збитків, зазнаних у минулих податкових періодах, тоді як величина чистого операційного прибутку (як складова знаменника) відображає вплив збитків, що мали місце в поточному фінансовому періоді;

е) включення податків на доходи самозайнятих осіб у податки на капітал спричиняє завищення податкового навантаження на капітал та його зниження на працю, оскільки в ряді країн економічний статус і доходи самозайнятих мало чим відрізняються від економічного статусу й доходів найманих працівників;

є) акцизи та деякі інші податки на споживання сплачуються не лише домогосподарствами, а й підприємствами, проте враховуються лише у складі податків на споживання, оскільки у фінансовій статистиці акцизи, сплачені домогосподарствами, не відокремлені від акцизів, сплачених компаніями (на відміну від податку на реєстрацію автомобілів). Це призводить до завищення ефективної ставки податків на споживання та її зниження на капітал.

В Україні до викривлення ефективної ставки податків на капітал окрім зазначеного може призводити включення у склад знаменника отриманих домогосподарствами процентів, які поки що не оподатковуються, а також вирахування суми сплачених домогосподарствами орендних платежів, які, згідно з українським законодавством, не зменшують базу оподаткування податком з доходів фізичних осіб. Отже, база ефективної ставки податків на капітал не відповідає визначеній у податковому законодавстві. Це, на думку експертів Єврокомісії, вимагає уважної інтерпретації таких ставок та обережних порівнянь їх величин у різних країнах.

Незважаючи на певні неточності, ефективні податкові ставки на працю, капітал і споживання характеризують важливий аспект структури податкової системи — розподіл податкового навантаження між основними факторами виробництва і споживанням, тому застосування методики розрахунку цих ставок в Україні, за умови її адаптації до особливостей вітчизняної податкової системи, дасть змогу поглибити її аналіз, передусім у контексті міжнародної податкової конкуренції, що є однією з передумов пошуку адекватних шляхів реформування податкової системи нашої держави.

Таблиця. Ефективні ставки оподаткування праці, капіталу і споживання у країнах ЄС (2005 рік) та в Україні*

Країна	Ефективні податкові ставки		
	на споживання	на працю	на капітал
Австрія	21,3	40,9	23,1
Бельгія	22,2	42,8	34,5
Болгарія	24,6	34,2	—
Великобританія	18,7	25,5	37,6
Греція	17,0	38,0	—
Данія	33,7	37,3	46,5
Естонія	23,8	33,1	8,1
Ірландія	27,2	25,6	41,4
Іспанія	16,3	30,1	36,0
Італія	16,9	43,1	29,0
Кіпр	19,3	24,6	—
Латвія	20,4	36,2	—
Литва	16,5	35,9	11,4
Люксембург	24,3	29,5	—
Мальта	19,2	22,1	—
Нідерланди	25,4	30,7	21,2
Німеччина	18,1	38,7	23,3
Польща	19,8	35,5	22,2
Португалія	—	—	—
Румунія	18,5	26,7	—
Словаччина	21,9	33,7	14,4
Словенія	24,5	38,5	—
Угорщина	26,5	40,5	—
Фінляндія	27,6	42,0	26,7
Франція	20,2	42,1	38,9
Чехія	22,1	41,3	23,2
Швеція	28,1	46,4	—
У середньому по країнах:			
ЄС-10	21,4	34,1	15,9
ЄС-12	21,4	33,5	15,9
ЄС-15	22,6	36,6	32,6
Україна:			
2004 рік	17,58	32,53	21,53
2005 рік	21,50	31,56	26,31
2006 рік	23,70	32,95	24,58

* Розраховано та складено за даними Європейського комітету статистики (<http://epp.eurostat.ecs.eu.int/>), Міністерства фінансів України.

Застосовуючи для розрахунку ефективних податкових ставок на працю, капітал і споживання в Україні методологічні підходи Єврокомісії, треба враховувати, що, по-перше, вони не є сталими й уточнюються; по-друге, розраховані на основі

цих підходів показники теж постійно корегуються. При цьому найбільших змін зазнають ефективні ставки податків на капітал. Зокрема, якщо за даними “Structures of the taxation systems in the European Union. Data 1995—2003” (видання 2005 року) ефективна ставка податків на капітал у Бельгії в 2002-му становила 18,1 %, то за даними аналогічного видання 2006 року — 31,1 %. У Данії ефективна ставка податків на капітал, розрахована для 2002 року, корегувалася з 16,1 % до 30,8 %. Аналогічна ситуація спостерігалася й у більшості інших країн. Як зазначають експерти Єврокомісії, “значні зміни в ретроспективних параметрах ставки податку на прибуток не рідкісні й не обмежуються макропоказниками”¹².

Як видно з наведеної таблиці, найвищий рівень податкового навантаження на споживання у групі розвинутих країн ЄС має Данія, а серед нових членів ЄС — Угорщина, що можна пояснити високою стандартною ставкою ПДВ як основного податку на споживання в цих країнах (25 %). Ефективна ставка податків на споживання в Україні у 2005 році зросла порівняно з 2004-м на 3,9 відсоткового пункту та встановилася практично на рівні середнього показника у країнах — нових членах ЄС. Ще на 2,2 відсоткового пункту вона зросла в 2006 році, що стало наслідком рекордного підвищення коефіцієнта продуктивності ПДВ (до 47,0 % із 24,3 % у 2004-му).

Найвищий рівень податкового навантаження на працю з-поміж розвинутих країн ЄС має Швеція, серед нових членів ЄС — Чехія. При цьому середній рівень показника по обох групах країн характеризувався тенденцією до зниження й вирівнювання, внаслідок чого у 2005 році в “нових” і “старих” країнах він майже не відрізнявся. В Україні ефективна ставка податків на працю є нижчою, ніж її середній рівень у нових членах ЄС, та вищою лише порівняно з такими країнами, як Кіпр і Мальта. З-поміж старих членів ЄС нижчий, ніж в Україні, рівень податкового навантаження на працю мають Ірландія, Іспанія, Люксембург, Нідерланди й Великобританія.

В Україні, як і в більшості європейських країн (за винятком Данії, Ірландії, Іспанії та Великобританії), податкове навантаження на працю є вищим за податкове навантаження на капітал. Це пояснюється більшою мобільністю капіталу, завдяки якій він перетворюється на головний об’єкт податкової конкуренції. Разом із тим зниженню податкового навантаження на працю перешкоджає демографічна ситуація в європейських країнах і високий рівень соціальних зобов’язань держав.

Водночас оподаткування доходів від капіталу в Україні є значно вищим, ніж у країнах — нових членах ЄС. Це один із несприятливих чинників у боротьбі за залучення іноземних інвестицій, який свідчить про необхідність першочергового реформування цього податку та перенесення податкового тягаря на природні ресурси і споживання.

¹² Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical books. — 2007 edition. — P. 82.