Ю.Б. Іванов, д-р екон. наук, проф.
О. Чумакова

ПІДХІД ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В КОНТЕКСТІ РОЗРАХУНКУ ІМПЛІЦИТНИХ СТАВОК В УКРАЇНІ

У статті досліджено методичний підхід до розрахунку імпліцитних податкових ставок, який використовується в країнах ЄС, з урахуванням особливостей його застосування в Україні. Запропоновано класифікацію податків і зборів України за економічними функціями.

In the article methodical approach is explored to the calculation of implicit tax rates, which is used in the countries of EU, taking into account the features of his application in Ukraine. Classification of taxes and collections of Ukraine is offered after economic functions.

Ключові слова: податкове навантаження, імпліцитні (ефективні) податкові ставки на споживання, працю і капітал, класифікація податків і зборів.

Keywords: tax loading, implicit (effective) tax rates on a consumption, labour and capital, classification of taxes and collections.

Визначення та досягнення оптимального податкового навантаження є необхідним для кожної країни, адже його завищене значення може спричинити пригнічення й тінізацію виробництва, зменшення доходів бюджету країни тощо. На міжнародному рівні загальновизнаним показником, який характеризує величину податкового тягаря, є співвідношення податкових надходжень із ВВП. Однак, такі розрахунки показують лише частку податків у ВВП. З огляду на це, вважаємо, що одним з факторів, що може істотно впливати на відсутність чіткого взаємозв'язку між податковим коефіцієнтом та рівнем соціально-економічного розвитку, є певні недоліки, притаманні даному показнику. Так, зокрема, ВВП, з яким порівнюється обсяг податкових надходжень, не є джерелом сплати податків, а тому не може виступати податковою базою. Для отримання якісних висновків щодо реального рівня податкового навантаження на окремі сфери економіки та групи платників податків необхідно безпосередньо співставляти податкові надходження та податкову базу. Аналогічних тверджень дотримуються експерти з аналізу податкових систем країн ЄС.

Як зазначає Н. Фролова [4], з огляду на стрімке зростання ролі податків у процесі залучення інвестицій та трудових ресурсів, рівень оподаткування доходів від праці та доходів від капіталу виконують функцію індикаторів конкурентоспроможності податкової системи країни. Аналіз розподілу податкового навантаження дає змогу оцінити вплив податкової системи на економічне зростання, що набуває особливого значення в умовах податкової конкуренції. Тож у багатьох розвинених державах світу дослідження податкового навантаження розглядається крізь призму оподаткування основних факторів виробництва та споживання. Зважаючи на це, важливою є

апробація у вітчизняній практиці зарубіжного досвіду визначення ефективних (імпліцитних) ставок податків. Аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал та споживання досліджували Н. Бенч, І. Педь, А. Соколовська, Т. Ткаченко, Н. Фролова та ін. В той же час зазначеній проблематиці приділяється недостатня увага, що зумовлено складністю та суперечливістю методик розрахунку розподілу податкового навантаження.

Останніми роками для визначення податкового навантаження експерти країн ЄС та ОЕСР використовують методику обчислення середніх ефективних (імпліцитних) ставок податків. Ця методика надає достовірну інформацію про характер впливу податків на фактори виробництва і споживання, адже відображає відсоток податкових надходжень у їх податковій базі. Основоположниками теорії оподаткування факторів виробництва, споживання та методики обчислення ефективних ставок податків є Е. Мендоза, А. Разін і Л. Тезар. Згідно із запропонованою ними методикою успішний розвиток економіки будь-якої країни залежить від трьох так званих "економічних функцій": праці, капіталу та споживання, що виступають об'єктами оподаткування.

На сьогоднішній день існує три основні методики розрахунку ефективних податкових ставок [1]: методика Е. Мендози; методика, розроблена вченими Д. Кері та Дж. Рабесоном; методика, яка застосовується експертами ЄС. Усі ці методики визначення податкового навантаження на фактори виробництва та споживання мають схожий підхід до визначення ефективних ставок, який полягає у співставленні податкових платежів із відповідними податковими базами. Відмінності наявні лише у складі податків певної групи та структурі податкової бази.

Упродовж останніх років економісти країн ЄС проводять щорічний аналіз податкових систем шляхом обрахунку розподілу податкового навантаження. Н. Бенч вказує на те, що методика ЄС є результатом спрощення та вдосконалення інших двох з урахуванням сучасних умов економічного розвитку. Оскільки методика ЄС отримала широке практичне застосування в країнах ЄС, вважаємо, що саме її доцільно використовувати у вітчизняній практиці дослідження податкового тягаря із врахуванням особливостей податкової системи України. Це дозволить проводити порівняльний та кластерний аналіз щодо рівнів податкового навантаження на працю, капітал і споживання в Україні та країнах ЄС.

Розглянемо детальніше методику визначення імпліцитних ставок податків у країнах ЄС. Ефективна податкова ставка обчислюється на основі агрегованих даних статистики державних фінансів і даних системи національних рахунків (СНР). Так, відповідно до СНР України, потенційною базою для податків на працю є стаття "Оплата праці найманих працівників" (з урахуванням внесків на фонд заробітної плати), для податків на капітал – "Чистий прибуток, змішаний доход". Що стосується податків на споживання в цілому, то за потенційну податкову базу береться стаття національних рахунків "Кінцеві споживчі витрати".

Найскладнішим завданням при застосуванні методики Єврокомісії є правильне визначення групи податків, які належать до відповідної податкової бази. Тож задля

розрахунку імпліцитних ставок необхідним є здійснення класифікації податків за факторами виробництва та споживанням (класифікація за економічними функціями). Розбіжності в підходах до класифікації податків нерідко ускладнюють однозначну систематизацію тих чи інших податкових платежів у різних країнах, призводячи до розходжень у розрахунках ефективних ставок.

Як зазначає А. Соколовська [3], в Україні, на відміну від країн ЄС, класифікація податків на державному рівні не розроблена, отже необхідним є вирішення низки питань щодо кваліфікації специфічних для України податків і зборів за економічними функціями. Проблемою є недостатність необхідної статистичної інформації, тож досить часто узагальнені дані щодо податкових надходжень не дають можливості визначити розподіл податкового тягаря за економічними функціями, адже один вид податку одночасно може відноситися у певних частинах до двох баз оподаткування. Також розбіжності у системах національних рахунків різних країн ускладнюють порівняння податкового навантаження між державами.

Це викликає деякі труднощі щодо віднесення конкретних податків і зборів до відповідних груп (податки на споживання, на працю і на капітал). Так, на думку Н. Фролової [4], всі місцеві податки необхідно відносити до податків на капітал, що є дискусійним питанням. Автори підтримують точку зору А. Соколовської [3] щодо необхідності класифікації частини місцевих податків і зборів, які безпосередньо пов'язані з товарами і послугами, що використовуються юридичними особами у господарських цілях, як податків на капітал, а комунального податку – як податку на працю. Окремі податки і збори не можуть бути класифіковані однозначно з тієї причини, що вони пов'язані з товарами і послугами, які одночасно задіяні як в процесі виробничого, так і невиробничого використання. Наприклад, збір в Пенсійний фонд України з операцій з відчуження легкових автомобілів, який сплачується юридичними особами, слід відносити до податків на капітал, а ту частину збору, що сплачується фізичними особами, − до податків на споживання.

Вважаємо, що доцільність віднесення того чи іншого податку (збору) до податків на споживання, капітал чи працю визначається, перш за все, за критерієм найбільшої питомої ваги відповідної групи платників в податкових надходженнях [2, с. 56].

Імпліцитна податкова ставка на споживання визначається як відношення усіх податків на споживання до кінцевих споживчих витрат домогосподарств. Методика ЄС, на відміну від інших, до бази оподаткування включає лише кінцеві споживчі витрати домогосподарств і не враховує кінцеві споживчі витрати сектора загального державного управління, адже приватне споживання домогосподарств є основним елементом бази податків на споживання, а також більшість товарів та послуг, що споживаються сектором загального державного управління, у країнах ЄС звільняються від ПДВ.

Ґрунтуючись на класифікаційних групах податків, які виділяються фахівцями Єврокомісії [5], та з урахуванням досліджень, проведених Н. Бенч [1], І. Педь [2, с. 374–385], А. Соколовською [3], Н. Фроловою [4], автором запропоновано класифікацію

податків України за економічними функціями. В табл. 1 представлені податки на споживання.

Таблиця 1. Податки на споживання

№	Європейський Союз	Україна
1	2	3
	Класифікаційна група податків	Вид податку (обов'язкового платежу)
1	Види податків на додану вартість	Податок на додану вартість
2	Імпортні мита	Мито (ввізне мито)
3	Грошові компенсаційні збори з імпорту	Єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України
		Митні збори
		Акцизний збір (у частині, що сплачується за імпортними операціями)
4	Акцизні мита і податки на споживання	Акцизний збір (у частині, що сплачується за внутрішніми операціями)
		Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію
		Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності
5	Гербовий збір	Державне мито
6	Податки на фінансові і капітальні угоди	Збір на державне пенсійне страхування (за операціями купівлі-продажу іноземної валюти)
7	Податки на видовища	Збір за проведення гастрольних заходів
8	Інші податки на специфічні послуги	Збір на державне пенсійне страхування (за послуги стільникового зв'язку)
9	Загальні податки з обороту	Збір на державне пенсійне страхування (за операціями з придбання автомобілів)
		Збір на державне пенсійне страхування (за операціями з торгівлі ювелірними виробами)
		Збір на державне пенсійне страхування (за операціями з придбання нерухомості)
		Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства
10	Інші чинні податки	Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, що сплачується фізичними особами
11	Податки за забруднення навколишнього середовища	Збір за забруднення навколишнього природного середовища
12	Податки на виграші в лотереї або азартні ігри	Збір за виграш у бігах на іподромі

Ефективна ставка податків на працю – це відношення податків на працю до витрат на оплату праці найманих працівників. З 2003 р. при розрахунку імпліцитних ставок на працю у країнах ЄС враховуються внески до фондів соціального страхування на тій підставі, що в міжнародній статистиці вони розглядаються як податки на працю, а не як звичайні страхові внески. В той же час, зважаючи на те, що за своєю сутністю внески

до фондів соціального страхування не є податковими платежами, але становлять значну частку надходжень від оподаткування праці, фахівці Світового банку пропонують як синонім терміна "податки на працю" використовувати термін "податки та внески на працю". Вважаємо, що оскільки існує три категорії платників соціальних внесків (працедавці, працівники та самозайняті особи), то суму цих платежів доцільно розподіляти пропорційно питомої ваги відповідної групи платників в сукупних надходженнях. Підтвердженням цьому є те, що найбільша частка сплачених внесків припадає на працедавців (у постсоціалістичних країнах вона коливається від 63,5% до 97% [2, с. 314]), тому відносити їх цілком до податків на працю є некоректним. Сплата соціальних внесків роботодавцями та відволікає оборотні кошти підприємств (за рахунок віднесення даних платежів до валових витрат підприємств компенсується лише 25% їх обсягу) і є податковим навантаженням не на працю, а на капітал.

Одним з найбільш проблемних питань методики розрахунку імпліцитних ставок (в т. ч. і для розвинутих країн світу) є визначення частки податків на доходи від праці у податках на сукупні доходи самозайнятого населення. Експерти Єврокомісії відносять податки з доходів самозайнятого населення до податкового навантаження на капітал. Однак, як зазначає Н. Фролова [4], в умовах України це призведе до заниження оцінок фактичного рівня оподаткування доходів від праці, оскільки значна частка самозайнятого населення одержує основні доходи не з приросту фінансових активів, а за рахунок трудової зайнятості у підсобному сільському господарстві, торгівлі та в інших видах економічної діяльності. Однак, вважаємо, що оскільки, на відміну від найманих працівників, самозайняті особи є суб'єктами господарювання і мають можливість брати участь в процесах перерозподілу капіталу виходячи з норми прибутку, що склалася у відповідному виді діяльності, то податок з доходів фізичних осіб від підприємницької діяльності та їх соціальні внески варто класифікувати як податки на капітал. На думку авторів, вирішення зазначеної проблеми можливо шляхом вдосконалення статистики державних фінансів і СНР щодо роздільного обліку доходів окремих груп платників податків (найманих працівників і самозайнятих осіб), що дасть можливість більш об'єктивно співставляти податки з основними факторами виробництва та споживанням.

Податки на працю наведені в табл. 2.

Таблиця 2. Податки на працю

№	Європейський Союз	Україна
1	2	3
	Класифікаційна група податків	Вид податку (обов'язкового платежу)
1	Податки з доходів фізичних осіб або домогосподарств, включаючи прибутки від власності	Частина податку з доходів фізичних осіб, що сплачується з доходів від праці (податок з доходів найманих працівників)
2	Обов'язкові фактичні соціальні збори і платежі з роботодавців та обов'язкові соціальні збори з робітників	Внески найманих працівників до фондів обов'язкового соціального страхування
3	Загальні податки із заробітної плати	Комунальний податок

Ефективна ставка податків на капітал розраховується як співвідношення податків на капітал та чистого операційного прибутку в економіці (чистого прибутку, змішаного доходу).

Податки на капітал представлені в табл. 3.

Таблиця 3. Податки на капітал

№	Європейський Союз	Україна
1	2	3
	Класифікаційна група податків	Вид податку (збору)
1	Податки на доходи або прибутки корпорацій, включаючи прибутки від власності	Податок на прибуток підприємств
		Плата за торговий патент на деякі види господарської діяльності
2	Податки з доходів фізичних осіб або домогосподарств, включаючи прибутки від власності	Частина податку з доходів фізичних осіб (зокрема, у вигляді виграшів, дивідендів, роялті, призів), а також з доходів фізичних осіб від підприємницької діяльності
		Податок на промисел
3	Обов'язкові фактичні соціальні збори і платежі з роботодавців та обов'язкові соціальні збори з робітників	Внески працедавців та самозайнятих осіб до фондів обов'язкового соціального страхування
4	Податки на використання основних фондів	Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, що сплачується юридичними особами
5	Податки на землю, будівлі та інші споруди	Плата за землю
		Фіксований сільськогосподарський податок
6	Інші податки на виробництво	Збори за спеціальне використання природних ресурсів
7	Плата за ліцензії	Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності
8	Загальні податки з обороту (для юридичних осіб) Податки з доходів фізичних осіб (для фізичних осіб)	Єдиний податок на підприємницьку діяльність
9	Інші податки на специфічні послуги	Місцеві податки і збори (без комунального податку)
		Збір за користування радіочастотним ресурсом
		Відрахування від коштів, витрачених на рекламу тютюнових виробів та алкогольних напоїв
10	Експортні мита і грошові збори з експортерів	Вивізне мито

Таким чином, проблема визначення тягаря податків та характеру їх впливу на економіку й добробут платників стає одним із пріоритетних напрямів економічної політики України на етапі вдосконалення вітчизняної системи оподаткування задля зростання її конкурентоспроможності. Розрахунок загального рівня податкового навантаження не є достатнім для якісного аналізу впливу умов оподаткування на

економічних суб'єктів. Необхідним є визначення розподілу податкового навантаження на працю, капітал та споживання. Посилення інтеграційних процесів у Європі підвищує актуальність здійснення таких оцінок з метою проведення міжнародних порівнянь. З огляду на це автором представлено класифікацію податків України за економічними функціями на основі співставлення їх з класифікаційними групами податків, які розроблені Єврокомісією, та з урахуванням напрацювань вітчизняних науковців. Перспективою подальших наукових досліджень у цьому напрямі є розрахунок імпліцитних податкових ставок на фактори виробництва та споживання в Україні та порівняння їх з відповідними ставками в країнах ЄС.

Література:

1. Бенч Н. Податкове навантаження на фактори виробництва і споживання // Світ фінансів. – 2008. – №4(17). – С. 35 – 44.
2. Иванов Ю. Б., Майбуров И. А. Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития: Монография. – Х.: ФЛП Либуркина Л. М.; ИД "ИНЖЭК", 2009. – 520 с.
3. Педь І. В. Податкова конкуренція: Монографія. – К.: Експерт-Консалтинг, 2009. – 416 с.
4. Соколовська А. М. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання // Фінанси України. – 2008. – №1. – С. 65 – 76.
5. Фролова Н. Оподаткування доходів від праці та від капіталу в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: http://me.kmu.gov.ua/file/link/92338/file/frolova_12_06_U.pdf.
6. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF.