

Лілія НОВОСАД
Наталія АНДРОСЕНКО

ПОДАТКИ НА КАПІТАЛ: ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА

Розкрито роль та значення податків на капітал в умовах глобалізації та податкової конкуренції. Проведено аналіз податкового навантаження на капітал в Україні. Запропоновано напрями удосконалення оподаткування капіталу в Україні.

Зміни в розвитку світової економіки в останні десятиліття зумовлюють серйозні наслідки для систем оподаткування та принципів витрачання фінансових ресурсів. До них слід віднести збільшення міжнародного руху капіталу, яке стало наслідком прийняття нових політичних курсів та використання новітніх технологій. Спостерігається значне зростання міжнародних потоків капіталу в світовому економічному просторі в різних формах і для різних цілей інвестування, покриття дефіциту поточних рахунків, вкладення в цінні папери. Сучасний етап розвитку світового економічного простору значно розширює рамки діяльності міжнародних корпорацій. Такі зміни в міжнародній економічній діяльності призводять до збільшення можливостей отримати додатковий дохід від вкладення капіталу в економіку країн світу, зростання доходів на душу населення, зменшення витрат на транспортування, розширення інформаційних потоків.

За таких умов важливим є усвідомлення значимості наслідків глобалізації та інтеграції для податкової політики країн світу й економічної ролі держав. Сьогодні потенційна податкова база країни не обмежується територією цієї країни та в деякій мірі захоплює окремі регіони світу. Кожна держава може спробувати прива-

бити та оподаткувати податками іноземний капітал в грошовій формі, інвестиційні ресурси, іноземних працівників, споживачів та осіб з високими доходами. За рахунок низьких податкових ставок у країну залучається фінансовий капітал та підвищується ділова активність, сприяючи зростанню привабливості країни з точки зору оподаткування. У країнах ОЕСР в 90-х р. XX ст. частка податків щодо ВВП перестала зростати, незважаючи на те, що значні бюджетні дефіцити потребували більш високих надходжень податкових платежів. У більшості держав значно скоротилися податки на доходи як фізичних, так і юридичних осіб, частково внаслідок впливу зростання інтеграційних та глобалізаційних процесів.

Дослідженню вищезгаданих проблем присвячені праці зарубіжних та вітчизняних вчених: В. Андрущенко, Ш. Бланкарта, Дж. Б'юкенена, В. Вишневського, Л. Джараса, А. Крисоватого, І. Луніної, Е. Мендози, Г. Обермаїра, І. Озерова, В. Пушкарьової, Е. Селігмана, А. Соколовської, Дж. Стігліца, Г. Чилінгуріана, К. Шмельова, С. Юрія, І. Янжула та ін.

У багатьох розвинутих державах останніми роками дослідження податкового навантаження та ефектів оподаткування розглядається крізь призму

оподаткування факторів виробництва та споживання. У широкому розумінні, ця ідея не є новою. Ще А. Сміт стверджував, що оскільки дохід громадяни отримують із трьох джерел – ренти, прибутку і заробітної плати, кожен вид податку повинен сплачуватися з того чи іншого виду доходу чи однаково з них усіх [1, 505]. Як відомо, джерелами отримання цих видів доходів є використання факторів виробництва – природних ресурсів, капіталу та праці.

Проблема структури податкових надходжень завжди була об'єктом гострих дискусій. Історія оподаткування багата великою кількістю досліджень структури оподаткування факторів виробництва і споживання та доцільності оподаткування того чи іншого джерела податкових надходжень. Залежно від умов господарювання, розвитку продуктивних сил та обсягів державної діяльності змінювалися і погляди на джерело сплати податку та структуру податкової системи. Наприклад, А. Вагнер, досліджуючи проблему вибору джерел оподаткування та його справедливості, услід за ідеями Ж. Б. Сея та Д. С. Мілля, зазначав, що джерелом сплати податку є не лише дохід, а й капітал [2, 80]. Ця думка значно різнилася із тлумаченнями А. Сміта щодо визначення джерела оподаткування. Єдиним джерелом сплати податку А. Сміт визначав чистий дохід та був противником трактування капіталу як об'єкта оподаткування. Прихильником думки, що капітал повинен бути об'єктом оподаткування, був і російський вчений М. Н. Соболев. Пояснював він це тим, що капітал також має здатність накопичуватися із народного доходу, і принципової економічної різниці в тому, чи оподатковується дохід чи капітал, який і створюється з доходу, немає. Уся суть питання полягає лише в розмірах

оподаткування та контролю з боку держави за отриманням доходу та його витрачанням.

Структура податкової системи є визначальним чинником ефектів оподаткування. При виборі джерел сплати податків між оподаткуванням споживання, доходів від капіталу і праці виникають дві основні проблеми, які пов'язані з впливом встановлених податків на ефективність (збільшує чи зменшує оподаткування загальний добробут платників податків; сприяє чи стримує економічний розвиток) та справедливості (відносно кожного громадянина). Традиційно вважається, що оподаткування споживання за своєю сутністю є регресивнішим (у більшій мірі важчим для малозабезпечених верств населення), ніж оподаткування доходів. Оподаткування доходів зумовлює більші втрати добробуту, ніж оподаткування споживання. Податки на доходи від капіталу і праці у значній мірі зменшують обсяги заощаджень та інвестування, що негативно впливає на економічний розвиток. Аналіз податкових надходжень у розвинутих країнах та державах, що розвиваються, показує, що перші отримують пропорційно вдвічі більше надходжень від оподаткування праці та капіталу, ніж від податків на споживання [3, 5].

Як правило, економічний розвиток зумовлює зростання податків на працю та капітал у структурі податкових надходжень. У більшості країн Заходу на рубежі XIX–XX ст. у загальній сумі доходів бюджету переважали податки на споживання. Зумовлено це було слабким розвитком економіки та відповідно низьким рівнем доходів більшості населення. Згодом у XX ст. з поступовим розвитком економіки спостерігалось і підвищення життєвого рівня більшості громадян, яке

зумовило переважання прямих податків у надходженнях до бюджету [4, 23].

В останні роки спостерігаються цілком протилежні тенденції у структурах податкових систем. Сьогодні уряди багатьох державах світу, в тому числі і економічно розвинутих, проводять реструктуризацію податкових систем на користь податків на споживання. Причиною зростання ролі непрямих податків є стрімкий розвиток міжнародної глобалізації та податкової конкуренції. Податкова конкуренція між країнами за приваблення підприємців та інвестицій супроводжується зниженням прямих податків, зменшенням ставок податку на прибуток та іншими заходами (наприклад, звільнення від оподаткування приросту вартості капіталу, податкові відрахування для дивідендів чи процентів та інші).

Перш ніж провести аналіз функціонування податків на капітал в Україні, з'ясуємо, що цей фактор виробництва містить фізичний капітал, фінансовий капітал, інвестиції та заощадження. У свою чергу, до податків на капітал належать податки на доходи, отримані від підприємницької діяльності у широкому розумінні [5, 413]. Тобто, це не лише податок на прибуток, а й податки на інші об'єкти, які використовуються у здійсненні підприємницької діяльності, наприклад, податки на нерухомість, податок з власників транспортних засобів юридичних осіб та ін.

Основна методологічна проблема при розрахунку показника податкового навантаження – ефективної ставки податків на капітал – полягає в тому, що на сьогодні у вітчизняній податковій системі відсутній розподіл податків за факторами виробництва і споживання на відміну від країн ЄС, де існує чітка класифікація податків за економічними функціями. Окремі дослідження даного питання зустрічаються у працях А. М. Соколовської та Н. Б. Фролової. Розглянемо їх детальніше.

До групи податків на капітал в Україні згідно з класифікацією, розробленою А. М. Соколовською, належать:

- податок на прибуток підприємств;
- податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, що сплачується юридичними особами;
- плата за землю;
- плата за ліцензії та торговий патент на деякі види підприємницької діяльності;
- частина податку з доходів фізичних осіб (податок з доходів фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності і незалежної професійної діяльності, податок з доходів фізичних осіб на дивіденди і роялті, фіксований податок на доходи фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю, податок з доходів фізичних осіб у вигляді вигравів або призів, отриманих від проведення конкурсів та інших розіграшів, вигравів в азартних іграх);
- місцеві податки і збори (крім комунального податку);
- єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва;
- експортне мито.

Місцеві податки і збори, крім комунального, відносяться до податків на капітал, адже більшу частину місцевих зборів сплачують або суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи, або самозайняті особи. Оскільки в сумі надходжень від місцевих податків і зборів понад 80% належить ринковому збору і комунальному податку, всі місцеві податки і збори, крім комунального, належать до податків на капітал [6, 69-71]. Ми вважаємо, що до податків на капітал з місцевих податків і зборів доцільно відносити лише ті, які забезпечують значні надходження – податок

з реклами та ринковий збір, інші місцеві збори не враховувати.

Розщеплення податку з власників транспортних засобів було здійснено вченими Г. Обермаїром та Л. Джарасом, які удосконалили методикку обрахунку ефективних ставок податків на працю, капітал та споживання, розроблену Е. Мендозою та Л. Тезарем [7], і стверджували, що частину податку з власників транспортних засобів, яку сплачують фізичні особи, слід відносити до податків на споживання, а частину, яку сплачують юридичні особи – до податків на капітал [8, 11]. Експортне мито відноситься до даної групи податків у зв'язку з тим, що його справляння збільшує податкове навантаження на капітал в Україні.

Н. Б. Фролова до податків на капітал відносить практично ті самі податки і збори, що і А. М. Соколовська, окрім комунального: податок на прибуток підприємств, податки на власність, плати за ліцензії та торговий патент на деякі види підприємницької діяльності, частина по-

датку з доходів фізичних осіб (зокрема, у вигляді виграшів, призів, дивідендів і роялті), доходи фізичних осіб від підприємницької діяльності, місцеві податки і збори та єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва [9, 24].

На нашу думку, до податків на капітал доцільно віднести податки і збори, запропоновані А. М. Соколовською, оскільки ця класифікація є найбільш детальною та відповідає підходу європейських експертів до цього питання. Згідно з цією класифікацією, група податків на капітал в Україні є найчисленнішою, проте частка їх у податкових надходженнях разом із внесками у чотири загальнодержавні фонди соціального страхування становить лише 17,46% (рис. 1).

У структурі податків на капітал найбільшу частку складає податок на прибуток – майже 70% усіх надходжень від податків на капітал. Податок на прибуток складає також основу податкового тягаря на доходи від капіталу.

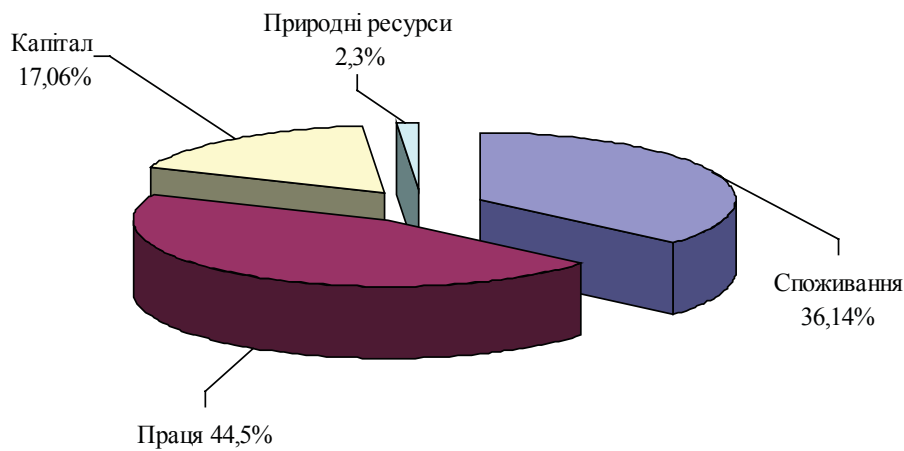


Рис. 1. Частки податків на фактори виробництва та споживання у податковій системі України в 2008 році, %*

* Розраховано за даними Міністерства фінансів України.

Для визначення податкового навантаження на капітал проведемо розрахунок ефективної ставки податків на капітал, шляхом відношення суми надходжень від податків на капітал до їх податкової бази [6, 71]. Протягом 1998 – 2007 рр. податкове навантаження на капітал зменшилося з 51,99% у 1998 р. до 25,48% у 2007 р. (рис. 2), зокрема, за рахунок зниження ставки податку на прибуток з 30% до 25% у 2004 р. Найбільшого значення податковий тягар на доходи від капіталу сягнув у 1998 та 1999 рр. – 51,99% та 33,81% відповідно.

Починаючи із 2000 р, податкове навантаження на капітал зменшилося порівняно з двома попередніми роками. Як свідчать дані рис. 2, порівняно з країнами ЄС, крива ефективної ставки податків на капітал в Україні характеризується значними коливаннями, що свідчить про нестабільність податкової політики та не-

дотримання довгострокових орієнтирів у сфері оподаткування доходів від капіталу. У країнах ЄС протягом аналізованого періоду тягар податків на капітал зріс з 26,3% у 1998 р. до 29,3% у 2007 р., не зазнаючи різких коливань.

Середній показник податкового навантаження на капітал у країнах ЄС є вищим, ніж в Україні. Проте у державах нових членах ЄС (ЄС-10: Чехія, Естонія, Болгарія, Литва, Латвія, Угорщина, Польща, Румунія, Словаччина, Мальта) середній показник ефективної ставки податків на капітал є набагато нижчим, ніж в Україні (див. рис. 2). У 2006 та 2007 рр. порівняно з 1998 р. податкове навантаження на капітал у вищезгаданих державах зменшилося майже на 4% у результаті зменшення ставок податків на капітал та вдосконалення системи оподаткування доходів від капіталу [10, 307]

Ефективна ставка податку на прибуток у 2007 р. склала 17,9% (відношення суми

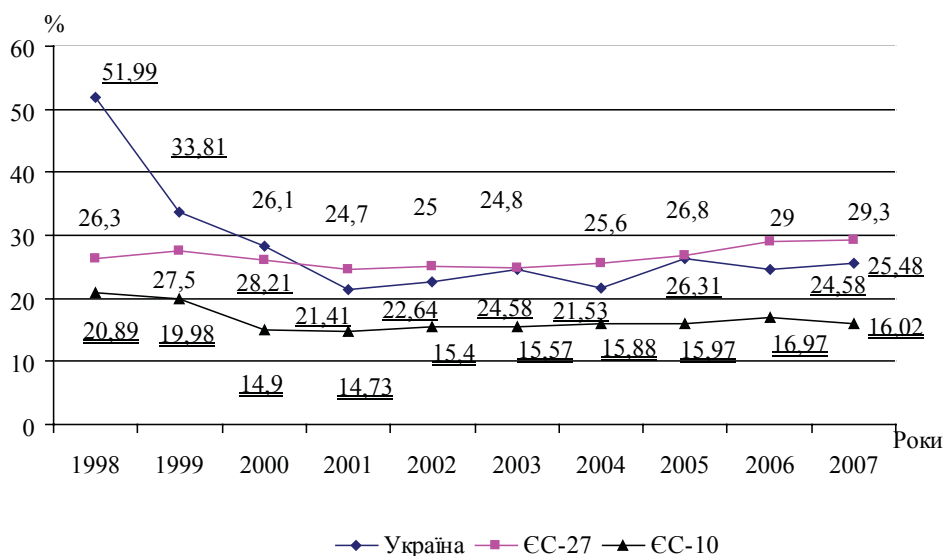


Рис. 2. Динаміка податкового навантаження на капітал в Україні та країнах ЄС*

* Розраховано і побудовано автором за даними Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики та на основі [10, 326].

податку на прибуток до податкової бази податків на капітал). Ефективна ставка плати за землю склала 2,3%, плати за ліцензії та торговий патент – 1,32%.

Зниження ставки податку на прибуток в Україні у 2004 р. призвело лише до короткострокового наслідку – частка податків на капітал у ВВП збільшилася з 6,9% у 2004 р. до 7,4% у 2005 р. (рис. 3).

Для порівняння, у країнах нових – членах ЄС зниження даного податку було ще більшим. З метою створення сприятливих умов для залучення прямих іноземних інвестицій та прискорення економічного зростання уряди цих країн провели поетапне зниження ставок податку на прибуток корпорацій (підприємств). Зокрема, в Польщі вони знизились з 34% (1999 р.) до 19% (2004 р.); в Словаччині – відповідно з 40% до 19%; в Чехії – з 35 до 28% (в 2006 р. до 24%); Латвії – з 25 до 15%; Литві – з 29 до 15% [11]. Внаслідок проведених змін та покращення умов господарювання зростає роль податків на капітал протягом 2003 – 2007 рр., що відображено на рис. 3.

Порівняно з цими державами в Україні ставка податку на прибуток є досить високою, що знижує рівень конкурентоспроможності вітчизняної податкової системи та економіки. Так, роль податків на капітал в Україні у 2005–2008 рр. значно зменшилася – з 7,4% ВВП у 2005 р. до 6,5% у 2008 р., що свідчить про необхідність реформування оподаткування капіталу. Високий рівень оподаткування доходів від капіталу в Україні порівняно з новими країнами-членами ЄС є несприятливим чинником для приваблення інвестиційних ресурсів в умовах податкової конкуренції. Зважаючи на високий рівень мобільності капіталу, для зростання рівня конкурентоспроможності вітчизняної податкової системи необхідно зменшити тягар податків на даний фактор виробництва.

Ще одним вагомим аргументом, що свідчить про необхідність зниження податкового тягара на капітал, є зменшення надходжень податку на прибуток до бюджету у першій половині 2009 р. Через кризові явища в економіці за перше півріччя 2009 р. до державного бюджету надій-

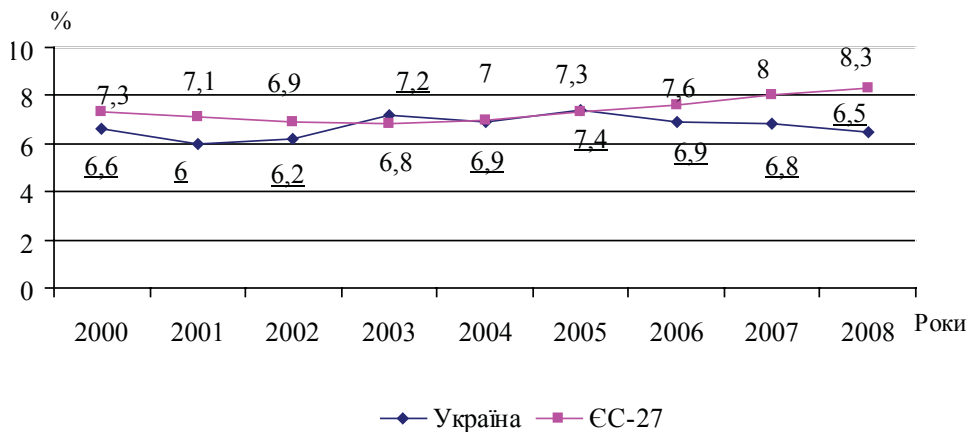


Рис. 3. Динаміка частки податків на капітал у ВВП в Україні і ЄС-27 у 2000–2008 рр.*

* Розраховано і побудовано автором за даними Міністерства фінансів України та на основі [10, 304].

шло 14,2 млрд. грн. податку на прибуток підприємств, що на 3,4 млрд. грн., або на 21,5% менше за відповідний період попереднього року. Це складає 33,9% річного плану надходжень податку, тоді як у відповідному періоді 2008 р. за вказаний період надійшло 38,1% фактичних річних надходжень. За експертними оцінками, річний план надходжень податку на прибуток підприємств виконано не буде – загальний обсяг надходжень складе 33,4 млрд. грн., що на 8,5 млрд. грн., або на 20,3% менше, ніж заплановано [12]. Для забезпечення відновлення економічного зростання доцільно знизити ставку податку на прибуток. Зменшення ставок податків на капітал використовується як інструмент боротьби з наслідками світової економічної кризи та стимулювання розвитку економіки багатьма державами світу. У період з червня 2008 р. до червня 2009 р. ставку податку на прибуток було зменшено у більше, ніж 20 країнах світу, наприклад: в Іспанії – з 32,5% до 30%, в Росії – з 24% до 20%, в Казахстані – з 30% до 20%, в Ісландії – з 18% до 15%, в Кореї – з 25% до 22%, в Ізраїлі – з 29% до 27% [13].

У дослідженнях науковців часто зустрічаються дані, що підтверджують позитивний вплив зменшення ставок податків на доходи на економічний розвиток. Провідний науковець компанії PricewaterhouseCoopers у сфері податків І. Леджун встановила, що одновідсоткове щодо до ВВП зменшення податку на прибуток паралельно із аналогічним зростанням податків на споживання зумовить додатковий приріст ВВП на 1% [14, 5].

Реформування потребують й інші податки на капітал. Єдиний податок як основна форма спрощеної системи оподаткування сьогодні використовується фактично як один із способів ухилення від сплати податків. У нерівних умовах пере-

бувають платники через існування двох систем оподаткування. Однак вирішення питання реформування спрощеної системи оподаткування знаходиться сьогодні під визначальним впливом політичних чинників, оскільки рішення про відміну або радикальні зміни пільгового режиму оподаткування є непопулярним для жодної політичної сили.

Місцеві податки і збори, які повинні бути основою податкових надходжень місцевих бюджетів, забезпечують мізерну частку від загальної суми податкових надходжень місцевих податків. Наприклад, їх частка у структурі доходів загального фонду місцевих бюджетів у першій половині 2009 р. склала лише 1,3% [12, 11]. Водночас, адміністративні витрати на окремі такі податки є більшими, ніж доходи від їх справляння. Наприклад, досить складним в адміністративному плані є збір за торговельне місце на ринку, ставка цього збору визначається значною кількістю характеристик торгового місця. Для визначення розміру цього податку система його обчислення є досить складною та витратною. Такі податки лише ускладнюють діючу податкову систему, роблять її неефективною. Тому необхідно переглянути функціонування таких дрібних податків, особливо місцевого значення, порівняти їх витрати на адміністрування та обсяги доходів. У випадку перевищення витрат на справляння таких податків доцільно спростити механізм їх адміністрування або взагалі скасувати.

Законопроект про відміну 14 дрібних податків і зборів на сьогодні вже прийнятий Верховною Радою у першому читанні. Планується відмінити у зв'язку з низькою ефективністю: податок на промисел і фіксований податок для фізичних осіб, які займаються підприємницькою діяльністю (загальнодержавні податки і збори); збір

на видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфер послуг; комунальний податок на певну кількість робочих місць; збір на участь в перегонах на іподромі; збір на виграш на перегонах на іподромі; збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі; збір на видачу ордера на квартиру; збір із власників собак; збір за право використання місцевої символіки; збір на право проведення кіно- та телезйомок; збір за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей (місцеві збори і податки). За даними Державної податкової адміністрації, 14 видів місцевих податків і зборів, які планується відмінити, принесли до державного бюджету 729,9 млн. грн. в 2007 р., що склало тільки 0,7% від загальної суми надходжень. Ці податки і збори не виправдовують витрат держави на їх адміністрування, а деякі з них мають фіксовану ставку, яка жодного разу не індексувалася з моменту введення податку. Крім того, в деяких регіонах відсутні відповідні об'єкти оподаткування з певних видів зборів, наприклад, збори за участь в перегонах на іподромі, виграш в перегонах на іподромі і з осіб, що грають в тоталізатор на іподромі [15].

До сьогодні в Україні відсутній податок на майно, який у всьому світі є важливим джерелом доходів від капіталу та податком місцевого значення. Запровадження майнових податків сприятиме не лише наповненню дохідної частини бюджету, а й соціальній справедливості у розподілі доходів. В адмініструванні даного податку слід чітко розмежувати функції між податковими органами та органами місцевого самоврядування. На останні слід покласти функцію управління фіскальним кадастром. Адже за своєю суттю податок на майно є місцевим податком, отже, його належне впровадження і моніторинг повинні спиратися на високий рівень обізнаності

органів місцевої влади з місцевим ринком нерухомості. На податковій інспекції доцільно покласти функцію відповідальності за збір податку, дотримання відповідного законодавства та обслуговування платників податку.

Підсумовуючи вищевикладене, приходимо до таких висновків та узагальнень.

1. Завданням податкової політики є підвищення ролі та значення податків на капітал як інструмента регулювання економічних процесів з метою стимулювання економічного зростання та ефективного перерозподілу ресурсів як між галузями держави, так і між країнами.

2. Поглиблення процесів глобалізації та податкової конкуренції змушує держави зменшувати податки на капітал для залучення ресурсів в економіку. Зниження ставки на капітал сприяє збільшенню економічної активності, і, відповідно, зростанню надходжень до бюджетів від цієї групи податків. В Україні доцільно знизити ставку податку на прибуток як основного виду оподаткування капіталу.

3. Необхідно реформувати місцеві податки і збори, посиливши їх фіскальну роль та значення. Податки та збори, адміністративні витрати на справляння яких перевищують надходження від них, потрібно скасувати. Зміцнити фінансову базу органів місцевого самоврядування можна шляхом запровадження податку на майно.

Література

1. Сміт А. *Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй.* – Port Royale, К., 2001. – 593 с.
2. Пушкарева В. М. *История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие.* – М.: ИНФРА-М, 1996. – 192 с.
3. Танзи В., Зи Х. *Налоговая политика для развивающихся стран.* – Международный Валютный Фонд, Вашингтон, 2001. – 22 с

4. Лютий І., Тропіна В. Концепція реформування податкової системи України та конкурентоспроможність національної економіки // *Економіка України*. – 2007. – № 8. – С. 19–27.
5. *Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway*. – Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities [Електронний ресурс]. – 2007. – 447 р. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2007.pdf
6. Соколовська А. М. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання // *Фінанси України*. – 2008. – № 1. – С. 65–76.
7. Mendoza E. G. *Winners and losers of tax competition in the European Union* // *NBER Working paper*. – 2003. – № 10051. – 28 р.
8. Jarass L., Obermair G. *More jobs, less tax evasion, cleaner environment* // *Revised Report commissioned by the European Commission. Part A: problems and methodology*. – 1999. – 96 р.
9. Фролова Н. Б. Оподаткування доходів від праці та капіталу в Україні // *Економіка України*. – 2006. – № 12. – С. 21–28.
10. *Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway*. – Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities [Електронний ресурс]. – 2009. – 391 р. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf
11. Стратегія реформування податкової системи України (проект) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=134012
12. Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету за січень-червень 2009 року [Електронний ресурс] / ІБСЕД “Проект зміцнення місцевої фінансової ініціативи USAID: [упоряд. Щербина І. Ф., Рудик А. Ю., Зубенко В. В., Самчинська]. – 2009. – 125 с. Режим доступу: http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitir%20Quarter%202009/KV_II_2009_Monitoring_ukr_new.pdf
13. *Paying Taxes 2010: the global picture* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paytax-2010.pdf>
14. Lejeune I. *QuoVATis: Where Are We Going With VAT/GST globally* // *PricewaterhouseCoopers working paper*. – 31 October 2005. – 78 р.
15. Парламент планує відмінити 14 податків і зборів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.sta.gov.ua