



## **ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ НА ФАКТОРИ ВИРОБНИЦТВА І СПОЖИВАННЯ**

**Наталія БЕНЧ**

*Розглянуто теоретичні основи оподаткування факторів виробництва та споживання, проаналізовано існуючі методики визначення податкового тягаря на працю, капітал та споживання. Обґрунтовано доцільність застосування методики ЄС для визначення ефективних ставок податків в Україні.*

*Theoretical bases of taxation consumption and production factors are considered. The different methods of investigation tax burden according economic functions are analysed. The expedience of EU methods effective tax rates using in Ukraine is proved.*

Основною метою вивчення податкового навантаження є дослідження ефектів впливу податків на економіку та платників. На практиці реалізація поставленої мети досягається шляхом визначення податкового тягаря на економіку та суспільство, що дає змогу охарактеризувати ефективність діючої податкової системи, виявити деформуючий вплив податків та окреслити основні шляхи вдосконалення системи оподаткування.

У багатьох розвинутих державах світу, які входять в ЄС та ОЕСР, останніми роками дослідження податкового навантаження й ефектів оподаткування розглядається крізь призму оподаткування факторів виробництва та споживання. Окрім того, міжнародні організації, такі як Світовий банк, Міжнародний валютний фонд, компанія "Price Water House Coopers" та інші, також проводять дослідження податкових систем різних країн світу у контексті визначення податкового тягаря на основні фактори виробництва – працю, капітал, природні ресурси та споживання.

Для України вивчення такого досвіду зумовлено високим рівнем оподаткування вітчизняної економіки, нерівномірним розподілом тягаря податків та потребою пошуку нових методів дослідження вітчизняної податкової системи і шляхів її реформування на основі отриманих даних. Адже діюча податкова система сьогодні характеризується низкою проблем, які знижують її ефективність та загалом негативно впливають на економічну і соціальну сфери.

Метою даної статті є аналіз та узагальнення теоретичних основ оподаткування факторів виробництва, методик визначення податкового навантаження на працю, капітал та споживання, з метою апробації у вітчизняній практиці зарубіжного досвіду визначення ефективних ставок податків.

Даній проблематиці присвячені переважно праці зарубіжних авторів: А. Гарбегера, Е. Мендози, А. Разіна, Д. Кері, Г. Чилінгіріана, Дж. Рабесоні та експертів ЄС у сфері оподаткування. В Україні лише запо-

чатковується вивчення податків на фактори виробництва та споживання. Зокрема, дослідження у даній сфері проводять І. Луніна, А. Соколовська, Н. Фролова.

У широкому розумінні, ідея дослідження податків за так званими “економічними функціями”<sup>1</sup> (так узагальнено зарубіжні автори називають фактори виробництва та споживання) не є новою. Зокрема, 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. Пол А. Семюелсон і Вільям Д. Нордхауз наводять наступне визначення факторів виробництва: це товари або послуги, які використовуються фірмами у виробничому процесі. Фактори виробництва поділяються на три види: землю, працю і капітал. За твердженням авторів, саме праця є найголовнішим фактором виробництва у розвиненій економіці [2, 53–54]. Споживання як джерело сплати податків розглядав ще А. Сміт. За його словами, держава почала оподатковувати витрати внаслідок неможливості оподатковувати населення пропорційно дохідності шляхом стягнення подушних податків [1, 534–535]. Російський вчений А. Ісаєв визначав споживання поряд із виробництвом первинними господарськими актами, які повинні оподатковуватися. Оподатковуючи споживання, на його думку, урядовці повинні мати на увазі, що обсяги споживання платника відповідають його виробничим силам та податковій спроможності. Фактично податки на споживання – це є податки на виробництво, але за посередництвом споживання [3, 492].

При виборі джерел сплати податків між оподаткуванням споживання, доходів від капіталу і праці виникає дві основні проблеми,

<sup>1</sup> Фактори виробництва – праця, капітал, природні ресурси та споживання зарубіжні автори називають “економічними функціями”.

які пов’язані з впливом встановлених податків на ефективність (збільшує чи зменшує оподаткування загальний добробут платників податків, сприяє чи стримує економічний розвиток) та справедливість (щодо кожного громадянина). Традиційно вважається, що оподаткування споживання за своєю сутністю є регресивнішим (у більшій мірі важчим для малозабезпечених верств населення), ніж оподаткування доходів.

Панує думка, що оподаткування доходів зумовлює більші втрати добробуту, ніж оподаткування споживання. Податки на доходи від капіталу і праці здебільшого 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 удвічі більше надходжень від оподаткування праці та капіталу, ніж від податків на споживання [4, 5].

За результатами досліджень експертів Світового банку та компанії Price Water House Coopers, які проаналізували податкові системи 175 країн світу, в майбутньому основною тенденцією в оподаткуванні стане збільшення частки податків на споживання. У 2004 р. податки на споживання (ПДВ, податки з товарів та послуг (GST), мито та акцизний збір) в середньому склали 30% усіх податкових надходжень в країнах ОЕСР, у деяких інших країнах – більше 50% усіх податкових надходжень. На майбутнє автори дослідження прогнозують зростаюче переважання непрямих податків над прямими [5].

Причиною стрімкого розвитку податків на споживання є прагнення державних органів до побудови такої податкової системи, яка сприяла би підвищенню зайнятості та одночасно не втратила фіскальної ефективності. Податкова конкуренція між країнами за залучення інвестицій зазвичай супроводжувалася зниженням прямих податків, зменшенням ставок податку на прибуток та іншими заходами (наприклад, звільнення від оподаткування приросту вартості капіталу). Внаслідок таких змін доводиться збільшува-

ти ставки інших податків, аби забезпечувати у належному обсязі потреби держави. Це і спричинило збільшення податків на споживання, що є характерною рисою податкових систем багатьох країн упродовж останніх років.

У другій половині ХХ ст. оподаткування факторів виробництва знайшло відображення в моделях загальної економічної рівноваги при дослідженні розподілу податкового тягаря. Вчений Фелдстайн у 1963 р. був одним із перших, хто досліджував наслідки й ефекти оподаткування доходів фізичних осіб (заробітної плати) та власників капіталу і розподіл податкового навантаження між двома факторами виробництва – працею і капіталом. Висновок моделі Фелдстайна зводиться до того, що: зростання еластичності пропозиції капіталу, як і зниження еластичності пропозиції праці приводить до перерозподілу тягаря введеного податку на користь отримувачів заробітної плати, тобто фізичних осіб. Також згідно з припущенням Фелдстайна, якщо власниками капіталу є більш заможні індивіди, то за умови низької еластичності пропозиції праці зростання рівня оподаткування заробітної плати призведе до збільшення нерівності перерозподілу доходів у суспільстві, адже при цьому зменшуються доходи бідних груп населення [6, 74].

Подібну модель було представлено А. Гарбегером (1964 р.), яка відображала вплив різних податків на добробут платників та зміни в обсягах використання факторів виробництва внаслідок їх оподаткування. Загалом, об'єктом дослідження була сфера поширення податків на факторні доходи. Модель передбачає існування двох факторів виробництва – праці і капіталу, та виробництво господарством країни лише двох продуктів – автомобілів і меблів. Гарбегер пропонує різні комбінації оподаткування цих благ та аналізує наслідки такого оподаткування. Наприклад, при оподаткуванні праці і капіталу за уніфікованою ставкою, сукупна пропозиція обох факторів не змінюється, тому на них падає сукупний податковий тя-

гар. Натомість розподіл податкового тягаря, наприклад, при стягненні специфічного акцизу на автомобілі, залежатиме від капіталомісткості та трудомісткості виробництва. У разі вищої капіталомісткості виробництва фактор “капітал” підлягає більшому оподаткуванню. У разі вищої трудомісткості – податкове навантаження є значно більшим на працю. Застосування на практиці моделі Харбегера проводилося при дослідженні сфери поширення корпоративного податку в США. Це дало змогу встановити, що тягар даного податку практично в повному обсязі лягає на фактор “капітал”. Попри це, модель не надає інформацію про реальний вимір такого тягаря [7, 376-381].

Сучасні дослідження податкових систем переважно проводяться шляхом аналізу оподаткування споживання та факторів виробництва. Наприклад, у загальному огляді державних фінансів й економічного зростання у країнах Східної Європи та Центральної Азії, проведеного Світовим банком у 2007 р, окрема частина присвячена податкам на працю. У даній частині подано характеристику податків на працю й основні тенденції їх розвитку [8]. У державах ЄС фахівці в сфері оподаткування щороку проводять дослідження податкових систем згідно з оподаткуванням споживання та факторів виробництва. Також окремо проводяться дослідження екологічних податків.

Як свідчать дані офіційної статистики, сучасні податкові системи у різних пропорціях поєднують у собі оподаткування споживчих витрат та доходів від праці і капіталу. Наприклад, у 2005 р. у 25 країнах-членах ЄС податки на споживання забезпечували 37,4% усіх податкових надходжень (13,9% ВВП), решта надходжень складала податки на доходи від капіталу та праці: прямі податки – 32,3% (12,4% ВВП), внески у фонди соціального страхування 30,5% податкових надходжень (11,4% ВВП) [9, 239–257]. В Україні у 2004 та 2005 рр. податки на споживання у податкових надходженнях становили 29,53% та 35,24% (що склало 8,6% та

12,3% ВВП) відповідно. Податки на доходи від праці та капіталу (прямі податки) в Україні за 2004 і 2005 рр. становили відповідно 20,6% та 22,7% ВВП [10].

Вищенаведені дані характеризують лише структуру податкових надходжень та їх питому частку у ВВП, проте не надають інформації про реальне податкове навантаження та його розподіл.

Згідно з прийнятою для міжнародних порівнянь практикою, рівень оподаткування розраховується як відношення суми сплачених податків (у т. ч. обов'язкові відрахування в соціальні фонди (Т)) до ВВП (GDP). Такий показник зазвичай називають "податковий коефіцієнт". Він широко використовується в дослідженнях при аналізі податкових систем різних держав. Перевага його у простоті обчислення, уніфікованості підходу до формування макроекономічних показників та статистичних даних державних фінансів. Це надає достовірності та реальності показникам податкових коефіцієнтів різних держав.

Недоліком є те, що податковий коефіцієнт не надає інформації про наявність податкових пільг та лише частково відображає деформуючий вплив оподаткування на економічну діяльність (зокрема, на інвестиційні рішення) і платників. Крім того, обсяг ВВП не може виступати податковою базою, адже не є джерелом сплати податків. А розрахований на його основі показник не дає достовірної інформації про реальне податкове навантаження. Для цього слід безпосередньо співставляти обсяг податкових надходжень та податкову базу [11].

Дж. Е. Стігліц при вивченні проблематики податкового навантаження приходять до висновку, що, наприклад, співвідношення податкових платежів певного індивіда до його сумарного доходу є ефективною нормою оподаткування та характеризує міру і характер впливу податків на громадян [12, 495].

Експерти Світового банку для характеристики податкової системи та рівня оподаткування доходів юридичних осіб використовують загальну податкову ставку (Total Tax

Rate), яка обчислюється як відношення величини сплачених податків підприємницькими структурами до отриманого ними доходу. Тобто, даний показник характеризує частку податкових платежів у доходах. Загалом, усі податки, які враховуються при обчисленні загальної податкової ставки, можна об'єднати у 5 груп: податок на прибуток, внески до фондів соціального захисту роботодавцями та інші податки на працю, податки на власність, податок з обороту, інші (паливні податки, податки з власників транспортних засобів, місцеві податки) [5].

Аналогічних тверджень щодо недоліків показника, яких характеризує відношення податкових надходжень до ВВП, дотримуються експерти з аналізу податкових систем країн ЄС. Вони стверджують, що головним недоліком показника частки податкових надходжень у ВВП є те, що він не дає інформації щодо реального економічного виміру оподаткування і навантаження на окремі сфери економіки та групи платників податків. Тому для детального аналізу податкового навантаження, визначення за рахунок чого його слід зменшувати, у країнах ЄС дослідження податкових систем здійснюється шляхом розподілу податків відповідно до трьох економічних функцій – праці, капіталу, споживання. Окремо розглядаються тенденції в екологічних податках.

Головною метою класифікації податків за факторами виробництва та споживання є розрахунок показників середнього ефективного податкового навантаження, так званих імпліцитних ставок податків. Останні визначаються як відношення податкових платежів до потенційної податкової бази, окремо для податків на працю, капітал і споживання. Для прикладу, імпліцитна податкова ставка на споживання визначається як відношення усіх податків на споживання до кінцевих споживчих витрат домогосподарств на економічній території [13, 68].

Отже, показники, які розраховуються як відношення податкових надходжень до відповідної податкової бази, у фінансовій науці називають "середні ефективні ставки подат-

ків”, “імплицитні ставки” чи “податкові коефіцієнти” [14]. Ми пропонуємо у вітчизняній практиці користуватися терміном “ефективні ставки податків”.

Основоположниками теорії оподаткування факторів виробництва, споживання та методики обчислення ефективних ставок податків є Е. Г. Мендоза, А. Разін і Л. Тезар (1994 р.). Вони зазначали, що податки є могутнім інструментом макроекономічної політики, важливою домінантою прийняття інвестиційних рішень та ведення економічної діяльності. Для повноцінного й ефективного їх функціонування необхідно проводити комплексний аналіз фактичних наслідків оподаткування та фактичного рівня податкового навантаження [14, 2].

Згідно з методикою зазначених авторів, економіка залежить від трьох так званих “економічних функцій”: праці, капіталу та споживання, що виступають об’єктами оподаткування. Для визначення податкового навантаження на ці “економічні функції” розраховують ефективні ставки податків на споживання, податків на доходи від праці та доходи від капіталу, порівнюючи податкові надходження з відповідною податковою базою.

У своїй роботі вчені проводять дослідження розподілу податкового навантаження у країнах “Великої сімки” та наводять розбіжності в оподаткуванні споживання, доходів від праці та капіталу у цих країнах. Наприклад, результати дослідження показують, що держави з високим рівнем оподаткування капіталу характеризуються низьким рівнем заощаджень та інвестицій.

Розглянемо методику обрахунку ефективних ставок податків, розроблену Мендозою [14, 7–8].

Ефективна ставка податків на споживання розраховується за формулою:

$$tc = [(5110 + 5121)/(CP + CG - CGW - 5110 - 5121)] * 100 \quad (1),$$

де  $tc$  – ефективна ставка податків на споживання;

$5110$  – податки на товари споживання та послуги;

$5121$  – акцизний збір;

$CP$  – кінцеві споживчі витрати домогосподарств;

$CG$  – кінцеві споживчі витрати сектора загального державного управління;

$CGW$  – витрати сектора загального державного управління у частині заробітної плати (величина заробітної плати, виплачена державними установами).

Автори не врахували митні збори при експорті та імпорті, мотивуючи це їх незначною часткою у загальній сумі податків на споживання у країнах “великої сімки”. Але при використанні цього методу визначення ефективної ставки податків на споживання в інших країнах ці податки слід враховувати.

Перш ніж визначити ефективну ставку податків на працю та капітал, Мендоза розраховує середню ставку податку на сукупний дохід домогосподарств. Даний показник використовується для розмежування доходів домашніх господарств від праці та капіталу. Автори припускають, що середня ставка податку на працю та капітал є однаковою:

$$th = [1100/(OSPUE + PEI + W)] * 100 \quad (2),$$

де  $1100$  – податки на доходи, прибуток та доходи від володіння капіталом домогосподарствами чи фізичними особами;

$OSPUE$  – некорпоративний чистий дохід від підприємницької діяльності, в т. ч. рента від проживання у власному житлі;

$PEI$  – проценти, дивіденди та інвестиційний дохід;

$W$  – обсяг заробітної плати зайнятих.

Тобто, ефективна ставка податку на доходи домогосподарств визначається як відношення прибуткових податків домогосподарств до отриманих доходів. У деяких державах (Японія, Німеччина, Італія, Австрія та Греція) податки, що сплачують підприємства, включені до індивідуального прибуткового податку (до 1100) [15, 133]

Ефективна ставка податків на працю розраховується таким чином [14, 8]:

$$tl = [(th * W + 2000 + 3000) / (W + 2200)] * 100 \quad (3),$$

де  $tl$  – ефективна ставка податків на працю;  
 $th$  – ефективна ставка податків на загальні доходи домогосподарств;

$W$  – заробітна плата;

$2000$  – загальна сума внесків до фондів соціального страхування (працівниками, роботодавцями та самозайнятими);

$3000$  – податки на фонд заробітної плати та на кількість працюючих;

$2200$  – внески у фонди соціального захисту роботодавцями.

На думку Мендози, соціальні виплати населенню не слід враховувати при визначенні сукупного доходу домогосподарств та трактувати їх виключно як державні витрати.

Ефективна ставка податків на капітал розраховується як [14, 10]:

$$tk = [th * (OSPUE + PEI) + 1200 + 4100 + 4400] / OS \quad (4),$$

де  $OSPUE$  – некорпоративний чистий дохід від підприємницької діяльності, у т. ч. рента від проживання у власному житлі;

$PEI$  – проценти, дивіденди та інвестиційний дохід;

$1200$  – податки на доходи, прибуток та доходи від володіння капіталом;

$4110$  – періодичні податки на нерухоме майно;

$4400$  – податки на операції з капіталом та фінансові операції;

$OS$  – чистий операційний прибуток в економіці.

Дохід від використання капіталу до сплати податків вважається чистим операційним прибутком в економіці загалом (це валовий дохід підприємства, зменшений на суму проміжного споживання, оплату праці працівників, внесків до фондів соціального страхування, використання основного капіталу та непрямих податків).

За сучасних умов господарювання та економічного розвитку окремі положення методики Е. Мендози не є актуальними та потребують уточнення. Наприклад, автори припускають, що усі види доходів (від праці і капіталу) оподатковуються за єдиною номінальною податковою ставкою. Сьогодні номінальні ставки оподаткування таких доходів відрізняються.

Вчені Д. Кері, Г. Чилінгіріан та Дж. Рабесона у 2000–2002 рр. на основі методики Мендози запропонували власну модель розрахунку ефективних ставок податків (зауважимо, у праці Д. Кері та Дж. Рабесона ефективна ставка податку має назву “податковий коефіцієнт”). У працях згаданих авторів не втрачає актуальності позиція, що основою визначення показників податкового навантаження є співставлення податкових надходжень до відповідних даних системи національних рахунків, які відповідають податковій базі певних видів податків. Проте автори не підтримують деяких суджень Мендози та вносять власні зміни, що переважно стосуються визначення складу податків згідно з економічними функціями та структурою відповідної їм податкової бази. Наприклад, на думку фахівців ОЕСР, одним із недоліків методики Мендози є віднесення доходів самозайнятих осіб до доходів від капіталу. Ці доходи слід розподіляти між працею та капіталом. Варто зауважити, що в системі національних рахунків не передбачено такої диференціації, що ускладнює класифікацію податків та відповідно обрахунок ефективних ставок податків. Розподіл доходів самозайнятих осіб за джерелом їх отримання призведе до зменшення ефективної ставки податку на капітал та її зростання на працю [16, 4].

Крім того, методика Мендози не враховує перекидання податків, а розбіжності у системах національних рахунків різних країн ускладнюють порівняння податкового тягара між державами. Значну складність при використанні системи національних рахунків становить визначення основних категорій доходу (наприклад, визначення доходів

корпоративного та квазікорпоративного секторів) та співставлення з ними відповідних податкових платежів.

При визначенні середньої ефективної ставки податку на споживання автори розширили перелік відповідних податків. Вони включили, крім згаданих Мендозою податків на товари і послуги та акцизного збору, мито та податки при імпорті, податки на специфічні товари та послуги і відняли податки з власників транспортних засобів, сплачені юридичними особами. При визначенні бази податків на споживання до уваги взято лише кінцеві споживчі витрати сектора загального державного управління та домогосподарств без урахування витрат на оплату праці у секторі загального державного управління. Згідно з даною методикою, ефективна ставка податків на споживання розраховується таким чином [16, 9]:

$$tc = [(5110 + 5121 + 5123 + 5126 - 5212) / (CP + CG - CGW)] * 100 \quad (5),$$

де 5123 – мито та податки на імпорт;

5126 – податки на специфічні товари і послуги;

5212 – податки з власників транспортних засобів, сплачені юридичними особами.

ПДВ, який є основним податком на споживання у більшості держав, становить основу складової 5110. Знаменник формули є набагато ширшим за фактичну податкову базу, оскільки кінцеві споживчі витрати сектора загального державного управління на товари та послуги (не враховуючи їх частину у заробітній платі), до яких можна віднести основні продукти харчування, фінансові послуги, медичні послуги, взагалі не підлягають непрямому оподаткуванню. Ця набагато ширша податкова база використовується у зв'язку з тим, що непрямі податки (переважно ПДВ) в загальному розумінні сплачуються на початковому етапі виробництва таких товарів та послуг. Витрати сектора загального державного управління у частині заробітної плати виключаються тому, що жоден

податок на споживання не справляється при використанні праці.

Д. Кері, Г. Чилінгіріан та Дж. Рабесона аналогічно методиці Мендоза визначають середню ставку податку на сукупний дохід домогосподарств (використовуючи термін “податковий коефіцієнт для сукупних доходів домогосподарств”). При визначенні середньої ефективної ставки податків на працю спочатку обчислюють показник  $\alpha$ , який виражає частку доходу від праці у сукупному доході домогосподарств [16, 9]:

$$\alpha = W / (OSPUE + PEI + W) \quad (6),$$

де  $W$  – величина заробітної плати найманих працівників;

$OSPUE$  – некорпоративний чистий дохід від підприємницької діяльності, в т. ч. рента від проживання у власному житлі;

$PEI$  – проценти, дивіденди та інвестиційний дохід.

Показник  $\beta$  використовується для вираження частки доходу від капіталу у сукупних доходах домогосподарств і розраховується таким чином:

$$\beta = 1 - \alpha.$$

Ефективна ставка податків на працю за методикою Д. Кері, Г. Чилінгіріана та Дж. Рабесона розраховується за такою формулою [16, 9]:

$$tl = [(th * W + 2100 + 2200 + \alpha * 2400 + 3000) / (WSSS + 3000)] * 100 \quad (7),$$

де 2100 – внески у фонди соціального захисту працівниками;

2200 – внески у фонди соціального захисту роботодавцями;

2400 – інші внески у фонди соціального захисту;

3000 – податки на фонд заробітної плати та кількість працюючих;

$WSSS$  – сукупна оплата праці працівників.

Ефективна ставка податків на капітал розраховується за формулою [16, 9]:

$$tk = [th * (OSPUE + PEI) + 2300 + \beta * 2400 + 1200 + 4000 + 5125 + 5212 + 6100] / OS - 3000 \quad (8),$$

де *OSPUE* – некорпоративний чистий дохід від підприємницької діяльності, в т. ч. рента від проживання у власному житлі;

*PEI* – проценти, дивіденди та інвестиційний дохід;

2300 – внески у фонди соціального захисту самозайнятими особами;

2400 – інші внески у фонди соціального захисту;

1200 – податки на доходи, прибуток та доходи від володіння капіталом;

4000 – податки на власність;

5125 – податки на капітальні вкладення;

5212 – податки з власників транспортних засобів, сплачені юридичними особами;

6100 – інші податки, сплачені виключно юридичними особами.;

3000 – податки на фонд оплати праці та кількість працюючих;

*OS* – чистий операційний прибуток в економіці.

У формулі (8) автори враховують усі податки на власність, адже використання усіх видів власності приносить дохід від капіталу (не відносяться сюди податки на об'єкти мистецтва, іноземну власність, збори за виграш у бігах на іподромі). Враховувати слід і податки з власників транспортних засобів, податки на капітальні вкладення та інші види податків, які сплачують юридичні особи в процесі економічної діяльності. Даний підхід до розрахунку ефективних ставок податків є набагато ширшим, ніж підхід Мендози.

Упродовж останніх років фінансові експерти країн ЄС проводять щорічний аналіз податкових систем шляхом оподаткування "економічних функцій" та обрахунку показників податкового навантаження (для цього використовують термін "імпліцитні ставки податків", що є аналогом ефективних) [13]. Роз-

глянемо детальніше методика визначення ефективних ставок податків у країнах ЄС.

Ефективна ставка податків на споживання визначається так [13, 56]:

$$tc = \text{податки на споживання} / \text{кінцеві споживчі витрати домогосподарств} \quad (9).$$

До податків на споживання належать: ПДВ, мито, податки на імпорт (без ПДВ), податки на вироби без ПДВ та ввізного мита, інші податки на виробництво (наприклад, плата за видачу ліцензій на здійснення обраного виду діяльності) та поточні податки (подушні податки, податки на витрати, платежі домогосподарств за видачу ліцензій).

Дана методика, на відміну від попередніх, не відносить до бази оподаткування кінцеві споживчі витрати сектора загального державного управління, тому що значна кількість товарів і послуг державного сектора підлягає пільговому оподаткуванню, чи взагалі звільнена від податків.

Ефективна ставка податків на працю визначається за такою формулою [13, 57]:

$$tl = \text{податки на працю} / \text{оплата праці найманих працівників} + \text{податки на фонд заробітної плати} \quad (10).$$

До податків на працю належать: прибуткові податки (податки на дохід домогосподарств чи фізичних осіб, включаючи доходи від володіння капіталом (у частині доходу від праці), податки на фонд заробітної плати, внески до фондів соціального захисту працівниками та роботодавцями). Фахівці Світового банку пропонують як синонім терміна "податки на працю" використовувати термін "податки та внески на працю", який уточнює та конкретизує структуру податків на працю, адже за своєю суттю внески до фондів соціального страхування не є податковими платежами, але становлять значну частку надходжень від оподаткування праці.

Ефективна ставка податків на капітал розраховується таким чином [13, 59]:



$tk = \text{податки на капітал} / \text{база оподаткування капіталу}$  (11).

До податків на капітал відносять: прибуткові податки (податки на дохід домогосподарств чи фізичних осіб, включаючи доходи від володіння капіталом (у частині доходу від капіталу та самозайнятих осіб), податок на прибуток підприємств (корпорацій), інші податки від володіння капіталом, податки на виграші у лотереї та азартні ігри, інші прибуткові податки), внески у фонди соціального захисту самозайнятими особами, податки на виробництво, без ПДВ та ввізного мита (гербові збори, податки на операції з капіталом і фінансові операції, податки на землю, будівлі, інші поточні податки на капітал). Податкова база податків на капітал охоплює: чистий операційний прибуток фінансових і нефінансових корпорацій, ренту домогосподарств та доходи неприбуткових організацій, дохід самозайнятих осіб, проценти, дивіденди підприємств (корпорацій), домогосподарств та самозайнятих осіб сплачені й отримані та інші доходи, пов'язані з використанням капіталу. Методика ЄС є результатом спрощення та вдосконалення вищерозглянутих методик з урахуванням сучасних умов економічного розвитку.

Підсумовуючи результати проведеного дослідження, приходимо до таких висновків і узагальнень.

1. Усі розглянуті методики обрахунку податкового навантаження на фактори виробництва та споживання полягають у спільності загального підходу до визначення ефективних ставок, тобто співставленні податкових платежів із відповідними податковими базами. Відмінності полягають лише у складі податків певної групи та структурі податкової бази. Враховуючи те, що методика ЄС є найбільш удосконаленою та отримала широке практичне застосування в країнах ЄС, саме її доцільно використати у вітчизняній практиці дослідження тягаря податків паралельно із врахуванням особливостей податкової системи України.

2. Водночас, вимірювання податкового тягаря на макроекономічному рівні за факторами виробництва є досить складним та містить деякі суперечливі моменти. Здебільшого ця складність полягає у використанні пільгового оподаткування, врахувати особливості якого при визначенні фактичного податкового тягаря досить важко. Більшість агрегованих даних щодо загальних податкових надходжень не відповідають теоретичній концепції щодо визначення тягаря податків окремо за економічними функціями. Одночасно різні податки відносяться до тієї самої податкової бази. Аналогічно один вид податку одночасно може відноситися у певних частинах до двох баз оподаткування (наприклад, до доходів від праці та капіталу відносно податок на доходи фізичних осіб).

3. Розмежування податків та віднесення їх до певної податкової бази становить значну складність та є досить суперечливим. Крім того, на міжнародному рівні для порівняння податкового тягаря складність становлять розбіжності у структурах податкових систем різних країн та обмеженість наявної інформації щодо податкових надходжень і розподілу доходів. Для вітчизняної практики ця проблема ускладнюється недосконалою системою адміністрування податків та значним обсягом тіньового сектора економіки, що спричиняє високий рівень ухилення від сплати податків.

Таким чином, враховуючи особливості функціонування податкової системи України та національні умови господарювання, доцільно розробити власну методику обрахунку ефективних ставок податків на працю, капітал і споживання. Адже, як зазначає А. Соколовська, "...вони характеризують важливий аспект структури податкової системи – розподіл податкового навантаження між основними факторами виробництва і споживання" [17, 74]. Це дасть змогу визначити фактичний рівень податкового навантаження, на основі якого можна буде окреслити основні шляхи підвищення ефективності податків та оптимізації податкового тягаря в Україні.

### Література

1. Сміт А. *Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй.* – Port Royale, К., 2001. – 593 с.
2. Семюелсон Пол А., Нордхауз Вільям Д. *Макроекономіка: Пер. з англ.* – К.: “Основи”, 1995. – 544 с.
3. *Финансы и налоги: очерки теории и политики* (Тарасов И. Т. “Очерк науки финансового права”, Исаев А. А. “Очерк политики и теории налогов”). – М.: Статут (в серии “Золотые страницы финансового права России”), 2004. – 618 с.
4. Вито Танзи, Хауэл Зи *Налоговая политика для развивающихся стран.* – Международный валютный фонд. – Вашингтон, 2001. – 22 с.
5. *Paying Taxes. The global picture.* – World bank, Pricewaterhouse Coopers. – 2006, 54p//[http://www.doingbusiness.org/documents/DB\\_Paying\\_Taxes.pdf](http://www.doingbusiness.org/documents/DB_Paying_Taxes.pdf)
6. *Налоговая реформа в России: проблемы и решения: В 2-х томах.* – Т. 1. – М.: ИЭПП, 2003. – 378 с.
7. Бланкарт Ш. *Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки: Пер. з нім.* / Ред. В. М. Федосова. – К.: Либідь, 2000. – 655 с.
8. *Fiscal Policy and economic growth. Lessons for Eastern Europe and Central Asia / Edited by Cheryl Grey and Tracey Lane*// <http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/COUNTRIES/ECAEXT/0,,contentMDK:21381016~pagePK:146736~piPK:146830~theSitePK:25859900.html>.
9. *Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway.* – Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2007. – 447 p.
10. *Створення фіскального простору для економічного зростання. Огляд державних фінансів / Документ Світового банку* //<http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/COUNTRIES/ECAEXT/UKRAINEEXTN/0,,contentMDK:21062617~pagePK:141137~piPK:141127~theSitePK:328533,00.html>
11. Guntram B. Wolff *Measuring Tax Burdens in Europe.* – ZEI. – Working Paper. – №В 09. – 2005. – 34 p.
12. Стігліц Дж. Е. *Економіка державного сектора: Пер. з англ.* А. Олійник, Р. Сільський. – К.: Основи, 1998. – 854 с
13. *Structures of the Taxation System in the European Union: Data 1995–2002.* Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2004. – 360 p.
14. Mendoza E.G., Razin A., Tesar L.L. *Effective tax rates in macroeconomics: cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption.* – Cambridge, NBER. – Working Paper. – № 4864. – 1994. – 20 p.
15. Carey D., Rabesona J. *Tax ratios on labour and capital income and consumption / OECD, Economic studies.* – № 35. – 2002/2. – P. 129–174.
16. Carey D., Tchilingirian H. *Average effective tax rates on capital, labour and consumption.* – OECD, Economics Department. – Working Paper. – №258. – 2000. – 54 p.
17. Соколовська А.М. *Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання // Фінанси України.* – 2008. – №1. – С. 65–76.