



До 50-річчя

Тернопільського національного
економічного університету

А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Т. В. Кощук

**ПОДАТКОВІ ТРАНСФОРМАЦІЇ В ЄС
ТА ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА УКРАЇНИ
В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**

Монографія

Тернопіль
ТНЕУ
2014

УДК 336.22:339.924(477)
ББК 65.9(4)261.41-18 + 65.9(4Укр)261.41-18
К-82

Рецензенти: *С. В. Захарін* – д.е.н., проф. (Інститут вищої освіти НАПН України);
Н. С. Прокопенко – д.е.н., проф. (ПВНЗ «Європейський університет»);
С. О. Якубовський – д.е.н., проф. (Одеський національний університет імені І. І. Мечникова)

*Рекомендовано вченою радою
Тернопільського національного економічного університету
(протокол № 9 від 20 червня 2014 р.)*

Крисоватий А. І.

К-82 Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції : моногр. / А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Т. В. Кошук ; за ред. д.е.н., проф. А. І. Крисоватого. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 236 с.

ISBN 978-966-654-358-8

Монографія присвячена дослідженню європейського оподаткування і податкової політики України в контексті стратегії інтеграції до ЄС. У ній розкрито теоретико-методологічні засади трансформації оподаткування у країнах ЄС та Україні в умовах європейської економічної інтеграції, проаналізовано сучасні тенденції та особливості розвитку податкових механізмів у країнах ЄС-15, нових країнах ЄС-27 і Україні, науково обґрунтовано рекомендації стосовно удосконалення податкової політики нашої держави відповідно до євроінтеграційних завдань і з урахуванням досвіду змін в оподаткуванні в Об'єднаній Європі за схожих соціально-економічних і фіскальних умов.

Рекомендується для науковців, працівників органів державної влади, викладачів, аспірантів, студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, широкого кола осіб, яких цікавлять питання оподаткування.

УДК 336.22:339.924(477)
ББК 65.9(4)261.41-18 +
65.9(4Укр)261.41-18

ISBN 978-966-654-358-8

© Крисоватий А. І., Мельник В. М.,
Кошук Т. В., 2014
© ТНЕУ, 2014

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. Трансформація європейського оподаткування в умовах інтеграційних процесів..	7
1.1. Розвиток європейської економічної інтеграції та податкової гармонізації..	7
1.2. Вплив посилення інтеграційних процесів на податкову політику країн ЄС.....	27
1.3. Інституційне середовище трансформації європейського оподаткування.....	44
РОЗДІЛ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасниках ЄС.....	63
2.1. Сучасні реалії господарювання і податкова політика у країнах ЄС-15.....	63
2.2. Особливості податкових реформ нових країн – учасниць ЄС.....	85
2.3. Податкове навантаження на споживання, працю і капітал у країнах ЄС.....	106
РОЗДІЛ 3. Удосконалення податкової політики України в контексті інтеграції до ЄС..	135
3.1. Діалектика податкових реформ і євроінтеграційна стратегія України.....	135
3.2. Податково-боргові аспекти розбудови фіскального регулювання в Україні.....	161
3.3. Трансформації оподаткування в умовах дефіциту фіскальних ресурсів: досвід країн ЄС та українські реалії.....	180
ВИСНОВКИ.....	203
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..	211
ДОДАТКИ..	225

ВСТУП

Із вибором євроінтеграційного вектора економічного розвитку актуалізувалася необхідність дослідження проблеми удосконалення податкової політики в Україні в контексті євроінтеграційних пріоритетів, а підписання Угоди про асоціацію між нашою державою та ЄС посилило науковий інтерес до цього питання. Крім того, за сучасної невизначеності щодо подальшого розвитку світової економіки і погіршення економічної та фіскальної ситуації в Україні доцільно вивчати досвід застосування податкових механізмів країн ЄС, які виявилися ефективними за схожих до вітчизняних соціально-економічних та інституційних умов.

Проблеми формування і реалізації податкової політики в Україні, особливості розвитку оподаткування у країнах ЄС та податкової гармонізації, можливості запозичення європейського досвіду податкового реформування нашою державою висвітлювалися у працях таких вчених-економістів, як В. Андрущенко, В. Валігура, З. Варналій, В. Вишневський, О. Галушко, В. Геєць, О. Данілов, О. Десятнюк, Т. Єфименко, Ю. Іванов, І. Луніна, І. Лютий, А. Соколовська, О. Тимченко, В. Федосов, Л. Шаблиста, К. Швабій, С. Юрій та інших.

Теоретико-методологічні засади податкової політики і податкового реформування виступали предметом досліджень провідних зарубіжних науковців: А. Ауербаха, Ш. Бланкарта, Дж. Б'юкенена, К. Вікселя, К. Ерроу, Дж.М. Кейнса, Е. Ліндаля, Р. Масгрейва, А. Маршала, Д. Норта, А.Пігу, П. Самуельсона, А. Сміта, Дж. Стігліца, В. Танзі, Ф. Хайєка.

Недостатньо дослідженими залишаються питання, пов'язані з удосконаленням податкової політики нашої держави в контексті стратегії інтеграції до ЄС із урахуванням: розвитку євроінтеграційних процесів; тенденцій, особливостей і наслідків реалізації новітніх податкових реформ у країнах ЄС; можливостей застосування європейських механізмів оподаткування у вітчизняних соціально-економічних та

інституційних умовах; проблем функціонування податкової системи України, які загострилися в 2013 – 2014 рр.

Важливість поставленої проблеми та її недостатня вивченість визначили доцільність проведення наукового дослідження, результати якого викладено в цій монографії, його актуальність, мету і завдання.

Мета дослідження: поглибити теоретико-методологічні засади трансформації оподаткування у країнах ЄС та Україні в умовах європейської економічної інтеграції, проаналізувати тенденції та особливості розвитку податкових механізмів у країнах ЄС і Україні, розробити рекомендації щодо удосконалення податкової політики нашої держави в контексті євроінтеграційних завдань і сучасного досвіду змін в оподаткуванні в Об'єднаній Європі.

Відповідно до мети були поставлені та виконані такі завдання:

– дослідити зв'язок між розвитком європейської економічної інтеграції, податкової гармонізації та інструментів оподаткування у країнах ЄС;

– розглянути вплив інституційного середовища на ухвалення податкових рішень національними урядами, податкову гармонізацію і конвергенцію оподаткування в ЄС;

– встановити тенденції та особливості сучасної податкової політики у країнах ЄС-15 і нових країнах ЄС-27, а також чинники, які їх зумовлюють;

– виявити зміни в розподілі податкового навантаження між споживанням і факторами виробництва у країнах ЄС-27 під час та після рецесії 2008 – 2009 рр.;

– здійснити порівняльний аналіз показників розвитку податкової системи і соціального оподаткування у країнах ЄС та Україні;

– проаналізувати тенденції, фіскальні та економічні наслідки трансформацій оподаткування в Україні до і в умовах імплементації Податкового кодексу;

– обґрунтувати підхід до формування і реалізації податкової політики в Україні в контексті стратегії інтеграції до ЄС;

– розробити рекомендації щодо врахування інституційного чинника при удосконаленні податкової політики України;

– обґрунтувати шляхи оптимізації податково-боргового забезпечення функціонування держави для досягнення синергійного ефекту трансформації оподаткування та інших фіскальних інструментів на підвищення ефективності перерозподільних процесів в Україні;

– надати пропозиції стосовно подальшої реформи податкової системи нашої держави з урахуванням досвіду змін в оподаткуванні країн ЄС в умовах дефіциту фіскальних ресурсів.

РОЗДІЛ 1. ТРАНСФОРМАЦІЯ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

1.1. Розвиток європейської економічної інтеграції та податкової гармонізації

В економічній науці інтеграційним процесам приділяється багато уваги. Це зумовлено позитивним досвідом європейської інтеграції, виходом її за останні десятиліття на якісно новий рівень. Впродовж своєї історії європейська економічна інтеграція розвивалася у двох напрямках – дедалі більшого об'єднання національних господарств в єдину регіональну економіку і територіального розширення зони інтеграції. Для визначення цих напрямів традиційно використовують два терміни – поглиблення і розширення інтеграції. Європейська інтеграція далеко просунулась як у першому, так і у другому напрямку.

Етапи поглиблення інтеграції: 1) 1951 – 1957 рр. – секторальна інтеграція: створення спільного ринку вугілля і сталі за участю Франції, ФРН, Італії, Бельгії, Люксембургу та Нідерландів; 2) 1958 – 1968 рр. – створення митного союзу і спільного ринку товарів (ЄЕС); 3) 1969 – 1984 рр. – кризовий період і подальше формування передумов для переходу до єдиного внутрішнього ринку; 4) 1985 – 1992 рр. – завершення формування єдиного внутрішнього ринку; 5) з 1993 р. – створення Економічного і валютного союзу (ЕВС).

Просування від початкової до наступних стадій економічної інтеграції супроводжувалося створенням і вдосконаленням інститутів, відповідальних за ухвалення та виконання рішень і програм розвитку інтеграції. Формування системи цих інститутів називають функціональною інтеграцією, яка у своєму розвитку поступово перетворюється на політичну. Одним із наслідків цього процесу було, зокрема, перейменування Європейського співтовариства в Європейський Союз (ЄС), санкціоноване Маастрихтською угодою (1992 р.).

Етапи розширення інтеграції: 1) 1973 р. – вступ у Європейське співтовариство Великобританії, Данії та Ірландії; 2) 1981 рік – вступ Греції; 3) 1986 р. – вступ Іспанії та Португалії; 4) 1995 р. – вступ до ЄС Австрії, Фінляндії, Швеції; 5) 2004 р. – вступ Естонії, Кіпру, Латвії, Литви, Мальти, Польщі, Словаччини, Словенії, Угорщини, Чехії; 6) 2007 р. – вступ Болгарії та Румунії; 7) 2013 р. – приєднання Хорватії.

Теоретично взаємодію поглиблення і розширення (посилення) інтеграції можна представити так. Кілька країн створюють об'єднання для економічної інтеграції. Інші країни – сусіди – утримуються від вступу в нього, обравши позицію спостерігачів. Тим часом ініціатори реалізують свою програму, долають труднощі (в тому числі податкові перешкоди економічного співробітництва) та завершують перший етап інтеграції створенням митного союзу та спільного ринку товарів. Країни-спостерігачі переконуються в тому, що інтеграція принесла очікувані ефекти – зростання обсягів взаємної торгівлі учасників, структурну перебудову та укрупнення виробництва – і в кінцевому підсумку сприяла економічному зростанню і поліпшенню добробуту. Об'єднана група країн перетворюється на стійке інтеграційне ядро, котре притягує до себе сусідні країни, як магніт. Розширення інтеграційного об'єднання, в свою чергу, зміцнює його економічний потенціал, приваблюючи нових учасників і т. д.¹ Щоправда, на різних етапах інтеграційні процеси мали свої особливості; поступово формувалася наднаціональна законодавча база щодо «зближення» податкових механізмів учасників євроінтеграції, тобто відбувався розвиток податкової гармонізації.

Питання податкової гармонізації постало ще при створенні спільного ринку вугілля і сталі (1951 р.). Проте в межах цього ринку узгодити шляхи конвергенції національних податкових систем виявилось неможливим. В Угоді про створення спільного ринку² була тільки опосередкована згадка

¹ Борко Ю. Расширение и углубление европейской интеграции / Ю. Борко // Мировая экономика и международные отношения. – 2004. – №7. – С.15.

² Treaty establishing the European Coal and Steel Community. Paris, 18 April 1951 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:11951K:EN:PDF>.

про податки: стаття 4 забороняла використовувати дискримінаційні податкові заходи серед інших інструментів внутрішнього регулювання.

В Римську угоду про створення ЄЕС від 25 березня 1957 р.³ було включено окремих розділ про податки (статті 95 – 99). Утім, його положення стосувалися лише непрямого оподаткування, яке безпосередньо впливає на торгові потоки, і обмежувалися викладенням загальних принципів. Зокрема, заборонялося оподатковувати товари, що імпортуються із країн – учасниць інтеграційного утворення, внутрішніми податками у більшому розмірі, ніж вітчизняні товари, а також повертати при експорті більші суми податків, ніж ті, які були фактично сплачені. Стаття 99 уповноважувала Єврокомісію розробляти пропозиції стосовно гармонізації непрямих податків в інтересах спільного ринку. Крім того, відповідно до Римської угоди, у 1968 р. було скасовано мито щодо взаємної торгівлі учасників ЄЕС (до третіх країн почав застосовуватися єдиний митний тариф).

У квітні 1967 р. було ухвалено Першу Директиву Ради 67/227/ЄЕС⁴ про перехід учасників євроінтеграції до 1 січня 1970 р. до спільної системи податку на додану вартість, який став основним непрямим податком в межах ЄЕС (раніше низка країн Співтовариства застосовувала податок з обороту). Згідно з цією Директивою, країни, які мали намір приєднатися до спільного ринку, повинні були запровадити ПДВ. Ухвалення Першої Директиви стало важливим кроком на шляху усунення податкових бар'єрів економічного співробітництва країн ЄЕС і гармонізації непрямого оподаткування.

Утім, процес податкової гармонізації далі відбувався з доволі серйозними ускладненнями. Зокрема, в 1972 р. було розроблено перші пропозиції щодо гармонізації структури акцизів на пиво, вино і алкогольні напої, але реалізувати їх так і не вдалося. В 1969 р. Єврокомісія подала до Ради пропозиції щодо прийняття директив про материнські та дочірні компанії та про злиття (передбачали

³ Treaty establishing the European Economic Community. Rome, 25 March 1957 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://aei.pitt.edu/37139/>.

⁴ Директива Ради 67/227/ЄЕС щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту від 11 квітня 1967 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_201.

гармонізацію окремих механізмів справляння корпоративного податку). Ці пропозиції також не мали практичного втілення⁵.

Перше розширення європейського інтеграційного об'єднання (1973 р.) відбулося після того, як ЄЕС завершило формування митного союзу та прийняло рішення про створення ЕВС (1970 р.). Вступ Великобританії та Данії до митного союзу був економічно вигідним як для них самих, так і для Співтовариства. Обидві країни перебували на приблизно однаковому рівні соціально-економічного розвитку, як ЄЕС-6. Третя країна, Ірландія, помітно відставала від перших двох та «шістки» за рівнем економічного розвитку, а також застосовувала майже у два рази вище мито на промислові товари, ніж ЄЕС-6. Для Ірландії це передбачало чималі труднощі. Але вибору в неї не було з огляду на її економічну залежність від Великобританії. Економісти пророкували Ірландії одні біди. Однак саме ця країна змогла максимально використати переваги від участі в євроінтеграції та стала прикладом єдиного за останні три десятиліття «економічного дива» в Європі⁶. До кризи 2008 – 2009 рр. Ірландія посідала друге місце в ЄС (після Люксембургу) за показником ВВП на одну особу⁷.

На особливу увагу заслуговує те, що значний вплив на економічну інтеграцію відразу почала справляти Великобританія. Ставши учасницею заснованої в 1979 р. європейської валютної системи, вона вже через два роки вийшла з діючого в її рамках механізму регулювання валютних курсів. У 1984 р. країна домоглася виплати їй компенсації з бюджету Співтовариства, оскільки сплачувала до нього більше, ніж отримувала натомість (жодна інша країна не отримувала такої компенсації). Угоду про ЄС (1992 р.) Великобританія погодилася

⁵ Соколовська А. М. Основи теорії податків : Навч. посіб. / А. М. Соколовська. – К. : Кондор, 2010. – С. 213, 287.

⁶ Ірландія розпочала свій економічний ривок через 15 років після вступу до ЄЕС. В 1987 – 1995 рр. середньорічне зростання її ВВП становило 5,7 % проти 3,4 % в цілому по ЄС. Після трирічної паузи, спричиненою кризою у світовій економіці, ця країна показувала вражаючі темпи економічного зростання: в 1994 – 2000 рр. – 8,2 % проти 2,4 % в ЄС-15 і 3,7 % у США.

⁷ У 2007 р. ВВП на одну особу в Ірландії становив 40,8 тис. дол. США, у Люксембурзі – 73,9 тис. дол. США, а в середньому в ЄС-15 – 35,3 тис. дол. США (за даними Статистичного щорічника України за 2012 рік / За ред. О. Г. Осауленка. – К. : Державна служба статистики України, 2013. – С. 537 – 538).

підписати лише за умови збереження за нею права не брати участі в кінцевому етапі формування ЄВС⁸. У кінці 90-х років минулого століття Великобританія активно виступала проти гармонізації корпоративного оподаткування (зокрема, його ставок)⁹.

Водночас не варто перебільшувати роль Великобританії як гальма в процесі поглиблення інтеграції. В цілому євроінтеграція розвивалася на основі тієї стратегії, яка була відображена в Римській угоді, а через три з половиною десятиліття – в Маастрихтській угоді. Реалізація концепції інтеграції «на різних швидкостях» дала змогу просуватися вперед, не чекаючи тих її учасників, які не готові піти на подальше обмеження свого суверенітету, хоча, звісно, це створило додаткові перешкоди для розвитку податкової гармонізації.

Через чотири роки після першого розширення європейського інтеграційного утворення було ухвалено Шосту Директиву (Директива Ради 77/388/ЄЕС від 17 травня 1977 р.), що передбачала наступний крок у напрямі гармонізації ПДВ – гармонізацію його основних елементів: визначення платників податку; операцій, що підлягають оподаткуванню; виникнення податкових зобов'язань із ПДВ; бази оподаткування; структури і рівня ставок; спільного переліку звільнень від ПДВ; правил, що регулюють віднесення на зменшення податкового зобов'язання; обов'язків платників податку; спільних режимів спрощеного оподаткування для окремих груп платників¹⁰. Ухвалення зазначеної Директиви забезпечило усунення ще низки перешкод на шляху взаємної торгівлі учасників спільного ринку, створивши передумови для зміцнення економічного потенціалу інтеграційного об'єднання.

Крім того, саме ПДВ став основним джерелом формування «власних ресурсів» ЄЕС (з 1975 р. країни Співтовариства відраховували до його бюджету 1% від зібраної на своїй території суми податку, з 1986 р. – 1,4% від цієї суми)¹¹. Іншими джерелами формування «власних

⁸ Борко Ю. Зазнач. праця. – С. 17.

⁹ Загоруйко Ю. Дисгармония от гармонизации [Електронний ресурс]. / Ю. Загоруйко // Зеркало недели. – 1998. – № 51 – Режим доступу : http://gazeta.zn.ua/ECONOMICS/disgarmoniya_ot_garmonizatsii.html.

¹⁰ Соколовська А.М. Зазнач. праця. – С. 247.

¹¹ Соколовська А.М. Зазнач. праця. – С. 248.

ресурсів» було визначено: сільськогосподарські податки (на окрему імпорту й експорту продукцію при торгівлі з третіми країнами); антидемпінгові та компенсаційні мита (щодо третіх країн); податок на доходи фізичних осіб працівників апарату ЄЕС (ЄС).

Друге (1981 р.) та третє (1986 р.) розширення європейського інтеграційного утворення не могло завадити подальшому поглибленню інтеграції. Економічна і політична роль Греції, Португалії та Іспанії була занадто малою, щоби вплинути на реалізацію програм розвитку Співтовариства. Приєднання Греції майже не позначилося на функціонуванні Європейської валютної системи, яка була створена трохи більше ніж за рік до цієї події. Так само вступ піренейських країн не відобразився на процесі та термінах виконання (до 1993 р.) прийнятої роком раніше програми завершення переходу до єдиного внутрішнього ринку.

Правда, участь трьох нових країн в єдиному внутрішньому ринку посилила його неоднорідність, що створило додаткові перешкоди для вільного руху товарів, послуг, капіталу і праці. Крім регламентів ЄС, які мають гарантувати ці «чотири свободи», на функціонування єдиного внутрішнього ринку впливають інші фактори – адміністративна практика, стан економічної інфраструктури, контроль над дотриманням екологічних, санітарних та інших стандартів, масштаби і роль тіньової економіки, культура ринкових відносин і т.д.¹².

На відміну від першого розширення інтеграції, яке було мотивоване як економічними, так і політичними інтересами «шістки» і «трійки», цього разу Співтовариство керувалося передусім політичними міркуваннями: прийняття трьох країн, які нещодавно усунули від влади диктаторські режими, розглядалось як гарантія їх подальшого демократичного розвитку. За це потрібно було платити: Греція, Іспанія й Португалія, як Ірландія, отримали допомогу від фінансових інститутів ЄЕС. Відносно ВВП цих країн середньорічний обсяг фінансової допомоги становив 1,8; 0,8; 2,3 і 1,7% відповідно¹³.

¹² Борко Ю. Зазнач. праця. – С. 18.

¹³ Розраховано за даними: The Implementation of the Reform of the Structural Funds in 1993. Fifth Annual Report. P. 129 – 133; The Implementation of the Reform of the Structural Funds in 1999. Fifth Annual Report. P. 147 – 154.

Незважаючи на фінансові впливання, стосовно ефективності економічної політики дії ірландського та грецького урядів уособлювали полярні приклади. У 80-і та на початку 90-их рр. минулого століття Єврокомісія неодноразово критикувала Грецію за її неспроможність приборкати інфляцію, що коливалася в межах 13,5 – 24,7%, а також за величезний дефіцит бюджету, який у 1982 – 1995 рр. становив у середньому 11% ВВП¹⁴. Темпи економічного зростання у Греції, як правило, були нижчими, ніж в цілому у Співтоваристві. Тільки після того як на початку 90-их років Греція скоригувала економічну політику, тенденція змінилася на протилежну. Іспанія й Португалія уникнули таких колізій. Їх темпи економічного зростання були вищими, ніж у середньому в ЄЕС-12. Утім, до кризи 2008 – 2009 рр. зазначені три країни залишалися найменш розвинутими серед країн ЄС-15¹⁵.

Найважливіший висновок, який випливає з порівняння динаміки зростання ВВП країн ЄС-15 із так званою середньорозвинутою економікою полягає у тому, що європейська інтеграція не є панацеєю. Те, як країна використовує потенційні переваги участі в єдиному внутрішньому ринку багато в чому залежить від неї самої.

Посилення неоднорідності інтеграційного утворення та прорахунки в економічній політиці окремих його учасників, котрі гальмували конвергенцію рівнів економічного розвитку країн Співтовариства, ускладнили процес податкової гармонізації. Остання була спрямована насамперед на усунення податкових бар'єрів торгівлі країн ЄЕС. Під час третього розширення інтеграції була ухвалена Тринадцята директива (Директива Ради 86/560/ЄЕС від 17 листопада 1986 р.), яка регламентувала відшкодування ПДВ суб'єктам господарювання, що не засновані на території Співтовариства.

Поштовхом для активнішого формування наднаціональної законодавчої бази стосовно «зближення» податкових механізмів учасників

¹⁴ Розраховано за даними: OECD. Economic Outlook. – № 64. – December 1998. – P. 206, 220.

¹⁵ У 2007 р. ВВП на одну особу у Греції становив 26,4 тис. дол. США, в Іспанії – 28,5 тис. дол. США, у Португалії – 22,1 тис. дол. США проти 35,3 тис. дол. США в середньому в ЄС-15 (за даними за даними Статистичного щорічника України за 2012 рік / За ред. О. Г. Осауленка. – К. : Державна служба статистики України, 2013. – С. 537 – 538).

євроінтеграції стало завершення формування єдиного внутрішнього ринку, яке мало відбутися до 1993 р. Так, з метою створення сприятливих передумов для поглиблення інтеграції та активізації транскордонної інвестиційної діяльності в 1990 р. було ухвалено дві директиви щодо гармонізації корпоративного оподаткування, котрі набрали чинності в 1992 р.: Директиву Ради 90/434/ЄЕС щодо спільної системи оподаткування, що застосовується у випадках злиття, поділу, переведення активів та обміну акціями, коли товариства знаходяться в межах юрисдикції різних країн-учасниць і Директиву Ради 90/435/ЄЕС щодо спільної системи оподаткування, яка застосовується до материнських і дочірніх компаній, які знаходяться в межах юрисдикції різних країн-учасниць. Ці директиви усунули можливість багаторазового оподаткування прибутку транснаціональної компанії за рахунок дотримання країнами інтеграційного утворення, в яких знаходяться материнські компанії, низки податкових норм¹⁶.

У 1990 р. також була ухвалена Конвенція про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків пов'язаних осіб (Арбітражна конвенція). Ця Конвенція регламентувала механізми уникнення подвійного оподаткування та полегшила пошук взаємоприйнятних рішень спірних питань, котрі виникають між податковими органами країн ЄЕС (ЄС) при оцінці активів пов'язаних осіб та компаній, які зливаються¹⁷.

У 1991 р. було ухвалено Директиву Ради 91/680/ЄЕС щодо доповнення єдиної системи податку на додану вартість та внесення змін до Директиви 77/388/ЄЕС з огляду на скасування податкових кордонів. Директива передбачала застосування перехідного режиму оподаткування ПДВ торгівлі між учасниками інтеграції, що ґрунтується на принципі країни призначення (оподаткування імпорту та звільнення від ПДВ експорту) та відмову від фізичного контролю на внутрішніх кордонах як основи податкового контролю. Оперативний контроль

¹⁶ Прямое налогообложение в ЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rus-finans.com/osobennosti-nalogooblojeniya-v-stranah-evropeiskogo-soyza/pryamoe-nalogooblojenie-kompanii-v-es.php>.

¹⁷ Там само.

почав здійснюватися на основі системи статистики торгових операцій у ЄЕС (ЄС)¹⁸.

В 1992 р. ухвалено низку директив, які передбачали гармонізацію специфічних акцизів: Директиву Ради 92/12/ЄЕС щодо загального режиму для підакцизних товарів, зберігання, обігу та моніторингу таких товарів; Директиву Ради 92/79/ЄЕС стосовно зближення ставок акцизів на сигарети; Директиву Ради 92/80/ЄЕС щодо зближення ставок акцизів на тютюнові вироби інші, ніж сигарети; Директиву Ради 92/83/ЄЕС стосовно гармонізації структури акцизів на спирт та алкогольні напої; Директиву Ради 92/84/ЄЕС щодо зближення ставок акцизів на спирт і алкогольні напої; Директиву Ради 92/81/ЄЕС стосовно гармонізації структури акцизів на нафтопродукти; Директиву Ради 92/83/ЄЕС щодо зближення ставок акцизів на нафтопродукти. Зазначені директиви окреслили основні засади акцизного оподаткування на території євроінтеграції: визначення гармонізованої податкової структури (номенклатури товарів); встановлення мінімальних ставок оподаткування підакцизних товарів за умови, що країни можуть запроваджувати національні ставки, які перевищують їх мінімальний рівень; застосування уніфікованих правил розрахунку та справляння акцизів; визначення обов'язкових вимог щодо виробництва, обробки, зберігання і обігу підакцизних товарів усередині Співтовариства; встановлення вимог щодо застосування знижених ставок акцизів і гармонізованого переліку звільнень від оподаткування¹⁹.

Одним із завдань гармонізації акцизів було поліпшення конкурентних умов для виробників підакцизних товарів в межах Співтовариства та запобігання масовій купівлі цих товарів громадянами країн з високим рівнем акцизного оподаткування у країнах із низькими ставками акцизів. Крім того, ухвалення зазначених директив спонукало чимало учасників інтеграції переглянути свій перелік підакцизних товарів. Зокрема, Німеччина в 1992 р. скасувала специфічні акцизи на сіль, чай і цукор²⁰.

¹⁸ Соколовська А.М. Зазнач. праця. – С. 261.

¹⁹ Соколовська А.М. Зазнач. праця. – С. 287.

²⁰ Румянцев А. Гармонизация налоговых систем стран-членов Европейского союза / А Румянцев // Экономика и жизнь. – 1995. – № 29 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.aha.ru/~andrew_r/articles/e&z1.htm.

З набранням чинності Маастрихтською угодою (1993 р.)²¹ відбулося вже згадане перейменування Європейського співтовариства в Європейський Союз, а також було зроблено важливий крок у напрямі поглиблення економічної інтеграції – розпочато роботу над побудовою ЕВС і запровадженням єдиної європейської валюти до 1 січня 1999 р.; серед умов членства у ЕВС у цій угоді було зазначено, зокрема, неперевикнення державним боргом країни рівня 60% ВВП, а її дефіцитом бюджету – 3% ВВП.

Четверте розширення європейського інтеграційного утворення було найбільш природним, органічним і безпроблемним. У 1995 р. до ЄС вступили три країни – Австрія, Фінляндія та Швеція, які перебували на приблизно такому ж рівні соціально-економічного розвитку, як «шістка»²². Ці країни могли стати учасниками євроінтеграції раніше, якби цьому не перешкождала холодна війна. Вони мали статус нейтральних країн, збереження якого було важливою умовою геополітичної рівноваги й стабільності в Європі.

Під час вступу Австрії, Фінляндії та Швеції до ЄС підтвердилася тенденція, яка проявилася ще у переговорах із Грецією, Іспанією, Португалією, а саме – дедалі важливішу роль у переговорному процесі відіграють правові аспекти. Це стало закономірним наслідком розвитку законодавства ЄС: чим більше нормативних документів (в тому числі директив та інших законодавчих актів із питань оподаткування), обов’язкових для учасників інтеграції, тим складнішою та трудомісткішою буде переробка претендентами їх національних законодавств для приєднання до інтеграційних процесів²³.

Третя «трійка» країн не створила особливих проблем для ЄС у реалізації стратегії поглиблення інтеграції. Австрія та Фінляндія увійшли до одинадцяти країн, які в 1999 р. стали учасниками ЕВС і

²¹ Treaty of the European Union, Maastricht Treaty, 7th February, 1992 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://manybooks.net/titles/europeanunion686686.html>.

²² У 1995 р. ВВП на одну особу в Австрії становив 27,4 тис. дол. США, у Фінляндії – 21,9 тис. дол. США, у Швеції – 24,6 тис. дол. США, а у Бельгії, Італії, Нідерландах, Німеччині, Франції – в середньому 26,7 тис. дол. США (за даними за даними Статистичного щорічника України за 2012 рік / За ред. О. Г. Осауленка. – К. : Державна служба статистики України, 2013. – С. 537 – 538).

²³ Борко Ю. Знач. праця. – С. 22.

запровадили єдину європейську валюту – євро. Швеція, як Великобританія та Данія, утрималися від такого кроку (Греція, з огляду на балансування на межі дотримання маастрихтських критеріїв, змогла приєднатися до ЄВС лише в 2001 р.).

У 1998 р. створено Європейський центральний банк (ЄЦБ), відповідальний за проведення єдиної грошово-кредитної політики. Остання базується на принципах діяльності Німецького федерального банку (Бундесбанку): забезпечення реальної незалежності та стабільної вартості грошей. На думку багатьох аналітиків, введення євро і єдина грошово-кредитна політика мали стабілізуючий вплив на економіку країн ЄВС, а дії ЄЦБ відзначалися ефективністю як щодо стримування інфляції, так і стосовно курсової політики²⁴.

Фіскальна (в тому числі податкова) політика країн ЄВС залишилася прерогативою національних урядів. Було лише передбачено, що з метою контролю з боку Ради ЄС і Єврокомісії, а також для запобігання на початковій стадії надмірного дефіциту бюджету та координації економічної політики учасники ЄВС мають розробляти стабілізаційні програми, а країни-претенденти на вступ до нього – програми конвергенції. Така координація зводилася до моніторингу та рекомендацій з боку керівних органів ЄС.

Особливою проблемою координації фіскальної політики стало дотримання положень Пакту стабільності і зростання (ухвалений в 1997 р.) як основи макроекономічної конвергенції в межах ЄВС. Прописані у Пакті регулювальні засоби й санкції до порушників бюджетної дисципліни є доволі жорсткими, але вони не діють автоматично (ще жодна країна-порушник не сплатила штрафу). Дискусія щодо дотримання вимог Пакту при погіршенні кон'юнктури набула гостроти ще в 2001 – 2003 рр. Річ у тім, що критерії для забезпечення стабільності євро стосуються переважно фіскальної сфери, а національні уряди не завжди готові йти на обмеження у маніпулюванні доходами та видатками бюджету заради досягнення цілей, які належать до

²⁴ Гутник В. Европейский экономический и валютный союз: предварительные итоги и перспективы развития / В. Гутник // Мировая экономика и международные отношения. – 2005. – № 5. – С. 5 – 6.

компетенції ЄЦБ. Цей конфлікт інтересів поступово поглиблювався, чимало країн неодноразово порушували маастрихтські критерії.

Водночас критика Пакту стабільності та зростання приховує те, що до 2000 р. країни ЄВС досягли зрушень у збалансуванні бюджету. Якщо в 1996 р. дефіцит бюджету у країнах, які пізніше вступили до ЄВС, перевищував 4 %, то в 2000 р. був меншим 2 %. Фіскальна консолідація супроводжувалася низьким рівнем інфляції, зниженням частки державного боргу у ВВП²⁵. Правда, встановлені Маастрихтською угодою обмеження щодо розміру дефіциту бюджету та державного боргу не дали змоги уникнути загострення боргової ситуації у багатьох країнах ЄВС під час і після рецесії 2008 – 2009 р. У 2008 р. до Пакту було внесено зміни щодо пом'якшення бюджетної дисципліни, а в 2011 р. – зміни, які передбачали обмеження структурного дефіциту бюджету розміром 1 % ВВП²⁶.

У 1995 – 2003 рр. було ухвалено дві директиви, які стосувалися подальшої гармонізації специфічних акцизів: Директиву Ради 95/59/ЄС від 27 листопада 1995 р. щодо податків, інших ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів²⁷; Директиву Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 р. про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії²⁸. Перша зі згаданих директив передбачала поступову конвергенцію ставок акцизного оподаткування тютюнових виробів для зменшення рівня диференціації цін на ці товари на території ЄС, спричиненої національними особливостями справляння акцизів; друга – внесла доволі істотні зміни до гармонізованої системи акцизного оподаткування енергопродуктів, в тому числі регламентувавши включення

²⁵ Гутник В. Зазнач. праця. – С. 6 – 7.

²⁶ Балакін Р.Л. Реформування Пакту стабільності та зростання Європейського союзу / Р. Балакін [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ndi-fp.asta.edu.ua/thesis/63/>.

²⁷ Директива Ради 95/59/ЄС про податки, інші, ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів від 27 листопада 1995 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_442.

²⁸ Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:283:0051:0070:EN:PDF>.

до гармонізованого переліку підакцизних товарів електроенергії, з метою поліпшення конкурентного середовища на енергетичному ринку ЄС, стимулювання енергозбереження, а також недопущення загострення екологічних проблем.

Водночас гармонізація корпоративного податку і далі відбувалася зі значними ускладненнями. Запропонований в середині 90-их років минулого століття перехід до єдиної системи корпоративного оподаткування, що передбачав, зокрема, встановлення мінімальної ставки податку, наштовхнувся на серйозний спротив з боку низки країн ЄС (у першу чергу, як зазначалося, Великобританії), не знайшовши практичного втілення. Натомість було прийнято рішення, що гармонізація оподаткування прибутку може стосуватися лише окремих кроків у напрямі уникнення недобросовісної податкової конкуренції. Тоді ж було проголошено, що гармонізація ставок іншого прямого податку – податку з доходів фізичних осіб – не є необхідною для ефективного функціонування єдиного внутрішнього ринку²⁹.

У 2003 р. після тривалих дискусій ухвалено: Директиву Ради 2003/48/ЄС про оподаткування прибутку від заощаджень у вигляді процентів (для усунення податкових викривлень і забезпечення мінімального ефективного рівня оподаткування доходів від заощаджень); Директиву Ради 2003/49/ЄС щодо спільної системи оподаткування, яка застосовується до виплат процентів і роялті між пов'язаними особами, які знаходяться у межах юрисдикції різних країн ЄС (з метою забезпечення одноразового оподаткування виплат процентів)³⁰.

П'яте і шосте розширення ЄС значно відрізнялося від всіх попередніх. Так, вперше до інтеграційного утворення майже одночасно (в 2004 і 2007 рр.) вступили 12 країн, в результаті чого його чисельний склад збільшився майже вдвічі. Не було також прецедентів інтеграції до ЄС нових країн з таким значним відставанням за рівнем економічного розвитку від країн ЄС-6³¹. Крім того, вперше до ЄС приєдналися країни

²⁹ Загоруйко Ю. Зазнач. праця.

³⁰ Соколовська А.М. Зазнач. праця. – С. 215 – 216.

³¹ У 2004 р. ВВП на одну особу у постсоціалістичних країнах ЄС становив в середньому 14,6 тис. дол. США, а у країнах ЄС-6 – 36,8 тис. дол. США (розраховано за даними Статистичного щорічника України за 2012 рік / За ред. О.Г. Осауленка. – К. : Державна служба статистики України, 2013. – С. 537 – 538).

(за винятком Кіпру і Мальти), які тільки в 1990 р. почали перехід від командно-адміністративної економіки до ринкового господарювання і від комуністичної диктатури до демократії. І хоча загалом цей перехід відбувся, відкривши їм шлях до євроінтеграції, формування ринкової економіки, правової держави і громадянського суспільства у цих країнах не було завершено. Навіть на найвищому рівні наголошувалося, що це розширення – політичний імператив для ЄС³².

Побуває думка, що країни ЄС-15 мали занадто оптимістичне уявлення про економічну ціну розширення інтеграції на Схід. Проте це не зовсім так. Вперше розширенню передував тривалий підготовчий період, започаткований Радою ЄС у 1993 р., яка ухвалила критерії допуску претендентів до ЄС. Для більшості з них реалізація програми підготовки до вступу тривала близько 11 років, а для Болгарії та Румунії – більше 14 років.

Звісно, з бюджету ЄС виділялися кошти на сприяння економічним та політичним реформам у нових країнах ЄС. Всього в 1990 – 2002 рр. за програмою програми ФАРЕ було використано 14,1 млрд. екю/євро; у 1990 – 1999 рр. Європейський інвестиційний банк надав новим країнам ЄС кредити у розмірі 11,1 млрд. євро. У бюджеті ЄС на 2004 – 2006 рр. дотації країнам, які приєдналися до інтеграційного утворення в 2004 р. (різниця між їх платежами в бюджет і надходженнями з нього), становили 8,8 млрд. євро. Але розмір цих видатків як частки у сукупних видатках бюджету ЄС склав 2,9%, що не дає змоги стверджувати про значний фінансовий тягар для ЄС-15 у зв'язку з розширенням інтеграції на Схід³³.

Водночас, отримуючи фінансові вливання з бюджету ЄС, нові учасники євроінтеграції для залучення іноземних інвестицій застосовували стратегію активної податкової лібералізації. Це супроводжувалося переливом капіталу з країн ЄС-15 з високим рівнем оподаткування до країн ЦСЄ, які вдавалися до такого «податкового демпінгу». Зокрема, у 2004 р. близько 45% німецьких промислових компаній

³² *Cameron F. The European Union and The Challenge of Enlargement / F. Cameron // The Enlarging the European Union: Relations between the EU and Central and Eastern Europe. L. – N.Y., – 1997. – P. 251.*

³³ *Борко Ю. Зазнач. праця. – С. 25 – 26.*

планували перенести свої потужності за кордон через високі податкові витрати³⁴. Такий перерозподіл фінансових потоків, сприяючи динамічному зростанню ВВП у постсоціалістичних країнах ЄС³⁵, створював обмеження для нарощування економічного потенціалу «старожилів» Об'єднаної Європи.

Високе податкове навантаження у більшості країн ЄС-15 було зумовлене в тому числі високими ставками внесків до державних соціальних фондів. Цей «тягар держави загального благоденства» знижував конкурентоспроможність західноєвропейської промисловості порівняно з промисловістю інших високорозвинутих країн³⁶. А вплив капіталу, зрозуміло, не сприяв активній модернізації виробництва у країнах ЄС-15.

Водночас вступ до ЄС нових країн не завадив реалізації пріоритетних напрямів поглиблення європейської інтеграції, зафіксованих в Маастрихтській угоді та рішеннях самітів ЄС, які відбулися в 1998 – 2002 рр.³⁷: 1) створення ЕВС (учасниками єврозони вже стали Словенія, Кіпр, Мальта, Словаччина, Естонія, Латвія); 2) формування простору свободи безпеки та правопорядку, складовою частиною якого є Шенгенська візова зона (у 2007 р. до цієї зони приєдналися постсоціалістичні країни, які набули членства в ЄС у 2004 р.); 3) перехід до спільної зовнішньої політики і спільної політики безпеки та оборони, реформа інституційної системи ЄС (було формалізовано ухваленням в 2007 р. Лісабонської угоди).

Розширення європейського інтеграційного утворення на Схід ще більше посилило його неоднорідність, що не створило передумов для поступу у розвитку податкової гармонізації. З'явилися нові перешкоди

³⁴ *Погорлецький А. И.* Налоговые аспекты Расширения Европейского Союза / *А. И. Погорлецький* // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2005. – Серия 5, № 1. – С. 34.

³⁵ У 2004 – 2007 рр. середньорічний темп економічного зростання у постсоціалістичних країнах ЄС склав 6,7 % проти 3,2 % у країнах ЄС-15 (розраховано за даними Статистичного щорічника України за 2012 рік / За ред. О. Г. Осауленка. – К. : Державна служба статистики України, 2013. – С. 535 – 536).

³⁶ *Тауш А.* Европейский Союз: «град на холме» и Лиссабонская стратегия / *А. Тауш* // Мировая экономика и международные отношения. – 2007. – № 3. – С. 70.

³⁷ *Борко Ю.* Зазнач. праця. – С. 27.

на шляху формування наднаціональної законодавчої бази щодо «зближення» податкових механізмів у ЄС – значні відмінності у рівнях економічного розвитку та розвитку ринкової інфраструктури його «старих» і «нових» учасників.

Після 2004 р. було ухвалено низку директив щодо гармонізації ПДВ і акцизів з метою подальшого усунення податкових бар'єрів вільного руху товарів та послуг на території інтеграції. У 2006 р. ухвалено Директиву Ради 2006/112/ЄС (добре відому як 112 Директиву) про спільну систему податку на додану вартість, котра замінила раніше чинну Шосту Директиву (остання стала об'єктом численних поправок та суттєвих доповнень, що виправляли виявлені в процесі її застосування прогалини та вади³⁸).

У 2008 р. набрала чинності Директива Ради 2007/74/ЄС від 20 грудня 2007 р. стосовно звільнення від ПДВ і акцизів товарів, які імпортуються особами, що прибувають з третіх країн³⁹ (було встановлено обмеження на звільнення від оподаткування).

На початку кризи було ухвалено «пакет щодо ПДВ» (Директиву Ради 2008/9/ЄС, Директиву Ради 2008/9/ЄС і Директиву Ради 2008/9/ЄС), що передбачав поетапне запровадження в 2010 – 2015 рр. нових порядку оподаткування послуг (якщо їх постачальник і споживач є резидентами різних країн ЄС) і процедури відшкодування ПДВ, сплаченого в інших країнах ЄС. Ці зміни були внесені з метою спрощення і вдосконалення механізмів справляння ПДВ на території інтеграції, а також для запобігання шахрайству⁴⁰.

Крім того, в 2008 р. ухвалено Директиву Ради 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. щодо загальних умов справляння акцизів і скасування

³⁸ Соколовська А. М. Зазнач. праця. – С. 248.

³⁹ Council Directive 2007/74/EC of 20 December 2007 on the exemption from value added tax and excise duty of goods imported by persons travelling from third countries [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2007:346:0006:0012:EN:PDF>.

⁴⁰ Мишенина М. С. НДС в европейских странах и перспективы его дальнейшего развития [Електронний ресурс] / М. С. Мишенина, З. Р. Аскарлова // Экономические науки. Актуальные проблемы фундаментальных исследований – Режим доступу : <http://econf.rae.ru/article/5857>.

Директиви 92/112/ЄЕС⁴¹ для систематизації та усунення низки «проблемних ділянок» у регламентуванні основних засад акцизного оподаткування в межах Об'єднаної Європи.

В 2011 р. було ухвалено Директиву Ради 2011/64/ЄС від 21 жовтня 2011 р. про структуру і ставки акцизів для тютюнових виробів (кодифікація)⁴² з метою зведення в одному законодавчому акті положень трьох прийнятих раніше директив з питань гармонізації акцизного оподаткування цих товарів (до яких неодноразово вносилися зміни), а також корекції відповідних податкових механізмів у зв'язку із потребою подальшого усунення податкових викривлень (зокрема, підвищення мінімальних ставок акцизів).

При цьому формування наднаціональної законодавчої бази стосовно «зближення» податкових механізмів, не пов'язане з усуненням податкових бар'єрів вільного руху товарів та послуг на території інтеграції, наштовхувалося на серйозні труднощі. Зокрема, після рецесії 2008 – 2009 рр. розпочалися дискусії щодо запровадження в ЄС податку на фінансові транзакції з метою акумулювання фінансових ресурсів для пом'якшення негативних наслідків можливих нових погіршень кон'юнктури. Проте, оскільки чимало країн ЄС висловилося проти такого кроку, було прийнято рішення про «рух на різних швидкостях», тобто введення гармонізованого податку на фінансові транзакції тільки у країнах, які погодилися це здійснити. До останніх належать Австрія, Бельгія, Естонія, Греція, Італія, Іспанія, Німеччина, Словаччина, Словенія, Португалія, Франція. Утім, навіть незважаючи на відмову від застосування цього податку на всій території ЄС, його введення було відкладене щонайменше до 1 січня 2015 р. у зв'язку з потребою узгодження механізмів його справляння⁴³.

⁴¹ Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:009:0012:0030:EN:PDF>.

⁴² Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco (codification) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:176:0024:0036:EN:PDF>.

⁴³ Европа намерена отложить введение налога на финансовые транзакции [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://korrespondent.net/business/taxes/3273523-evropa-namerena-otlozhyt-vvedeniye-naloha-na-fynansovye-tranzaktsyy>.

Єврокомісією також розроблялися пропозиції щодо запровадження в ЄС спільної консолідованої бази оподаткування корпоративним податком, перехід до якої міг би здійснюватися на добровільній основі, з метою сприяння активізації інвестиційних процесів за рахунок спрощення механізмів оподаткування. Ці пропозиції не реалізовані⁴⁴.

Сьоме розширення інтеграції – приєднання до ЄС в 2013 р. пост-соціалістичної Хорватії – також відбулося насамперед із політичних міркувань, але мало низку особливостей. Перемовини з приводу вступу до інтеграційного утворення цієї балканської країни розпочалися ще в 2003 р. і було заплановано, що в 2007 р. ЄС-25 трансформується в ЄС-28. Утім, цього не сталося через невиконання Хорватією вимог щодо реформи судової системи, боротьби із корупцією та захисту прав людини. Причому Хорватія була навіть більш економічно розвинутою, ніж Болгарія та Румунія, які стали частиною Об'єднаної Європи в 2007 р.⁴⁵

За підсумками 2013 р. у Хорватії було зафіксовано спад. Крім того, вже у 2016 р. державний борг країни може сягнути 60% ВВП. Проте це не стало приводом для нової відмови Хорватії від вступу до ЄС, оскільки участь у євроінтеграції – це передумова подальших успіхів на шляху її демократичного розвитку. Зазначимо також, що тепер Хорватія може очікувати на збільшення обсягів допомоги від фінансових інститутів ЄС та іноземних інвестицій (після приєднання до ЄС відбулося підвищення її інвестиційної привабливості)⁴⁶.

Отже, сьоме розширення інтеграційного утворення ще раз доводить важливість політичної складової у прийнятті рішень щодо вступу постсоціалістичних країн до ЄС (зокрема, досягнення ними

⁴⁴ Парламент ЕС поддерживает общую консолидированную базу корпоративного налога [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://offshore.su/blog/offshore_news/парламент-ес-поддерживает-обязатель.htm.

⁴⁵ У 2011 р. ВВП на одну особу в Хорватії становив 16,4 тис. дол. США, у той час як у Болгарії та Румунії зазначений показник склав 12,0 та 11,0 тис. дол. США відповідно (за даними Статистичного щорічника України за 2012 рік / За ред. О. Г. Осауленка. – К. : Державна служба статистики України, 2013. – С. 537 – 538).

⁴⁶ Вступление Хорватии в ЕС принесло стране больше сомнений, чем уверенности в будущем [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://inosmi.ru/world/20130816/211945427.html>.

зрушень у розвитку ринкових механізмів, правової держави та громадянського суспільства). Приєднання до євроінтеграції відкриває для таких країн нові можливості для нарощування їх економічного потенціалу (в тому числі завдяки допомозі з бюджету ЄС), якими потрібно правильно скористатися.

Вступ до ЄС Хорватії навряд чи створить значні проблеми для поглиблення інтеграції щодо політичних аспектів взаємодії або досягнення нових домовленостей стосовно забезпечення фіскальної консолідації. Останнє надзвичайно важливо для виходу з сучасного кризового періоду розвитку ЕВС, пов'язаного із накопиченням низкою його учасників величезних обсягів державного боргу, що становить загрозу для стабільності євро.

Не варто також очікувати ускладнень у зв'язку із сьомим розширенням ЄС у розвитку податкової гармонізації, одним із перспективних напрямів якої є перехід до остаточної системи ПДВ, заснованої на обмеженому принципі країни походження, із застосуванням механізму перерозподілу надходжень цього податку між країнами ЄС⁴⁷. Із запровадженням цієї системи справляння ПДВ на території інтеграції відбуватиметься так само, як в середині країни (буде зроблено ще один важливий крок у напрямі формування єдиного внутрішнього ринку), а перерозподіл надходжень податку в межах ЄС забезпечить його акумулювання в бюджеті тих країн, в яких було спожито товари/послуги. Сьогодні (після набрання чинності вже згаданим «пакетом щодо ПДВ») ПДВ, сплачений в ціні товару/послуги, що імпортується з іншої країни ЄС, відшкодовується після звернення з відповідною електронною заявкою до податкового органу країни, в якій відбулося споживання товару/послуги⁴⁸.

Таким чином, посилення європейської економічної інтеграції у напрямках поглиблення та розширення вплинуло на розвиток податкової гармонізації. Якщо поглиблення економічної співпраці учасників інтеграційного утворення створювало передумови для зрушень у формуванні наднаціональної законодавчої бази щодо «зближення» їх

⁴⁷ Соколовська А. М. Зазнач. праця. – С. 261.

⁴⁸ Мишенина М. С., Аскарова З. Р. Зазнач. праця.

податкових механізмів, то територіальне розширення інтеграційного утворення, яке часто супроводжувалося посиленням його неоднорідності та загостренням конфлікту інтересів, іноді доволі істотно ускладнювало процес прийняття нових нормативно-правових актів з питань податкової гармонізації. Одними із найбільших перешкод для поглиблення інтеграції і розвитку податкової гармонізації стали: 1) небажання багатьох країн йти на обмеження свого суверенітету в ухваленні економічних рішень, що зумовило перехід до концепції розвитку інтеграції «на різних швидкостях»; 2) не завжди ефективні дії країн, прийнятих до інтеграційного утворення з політичних міркувань, стосовно використання потенційних можливостей участі в інтеграційних процесах з метою подолання свого відставання в економічному розвитку від країн, котрі започаткували євроінтеграцію.

Від самого початку податкова гармонізація була підпорядкована потребі забезпечення ефективного функціонування єдиного внутрішнього ринку та насамперед ліквідації бар'єрів вільного руху товарів і послуг на території Об'єднаної Європи. З огляду на це особливий акцент було зроблено на гармонізації непрямого оподаткування. Найбільших успіхів досягнуто у сфері гармонізації ПДВ, кінцевою метою якої є перехід до застосування однакових механізмів оподаткування цим податком у середині країн ЄС і в його межах загалом. Незважаючи на те, що перші директиви стосовно гармонізації специфічних акцизів ухвалено тільки на початку 90-их років минулого століття, акцизне оподаткування в ЄС також вже значною мірою гармонізоване. Натомість формування наднаціональної законодавчої бази щодо «зближення» механізмів справляння прямих податків, яке викликає неабиякий спротив у багатьох країн ЄС, вже кілька десятиліть відбувається з дуже серйозними ускладненнями. На сьогодні ухвалено лише кілька директив із питань гармонізації корпоративного податку, які стосуються переважно уникнення подвійного оподаткування.

Зазначені особливості розвитку європейської економічної інтеграції та податкової гармонізації потрібно врахувати Україні, яка підписала Угоду про асоціацію з ЄС і прагне стати учасником Об'єднаної Європи в майбутньому.

1.2. Вплив посилення інтеграційних процесів на податкову політику країн ЄС

Розвиток соціально-економічних та фіскальних систем у країнах сучасного ЄС відбувався, з одного боку, із врахуванням досвіду розбудови динамічної інноваційно орієнтованої економіки і утвердження помірної експансії фіску у США та Японії, а з другого – під впливом соціалістичної моделі господарювання й державних фінансів СРСР. Причому країни Західної Європи відразу обрали курс ефективного обмеження ринкового саморегулювання коригуючим впливом держави та формування розгалужених систем державного соціального забезпечення зокрема, а країни Центральної та Східної Європи (ЦСЄ), спочатку тяжіючи до етатичної економіки та фіску, лише протягом двох останніх десятиліть зосередились на створенні ринкового середовища господарювання і розбудові державних фінансів західноєвропейського зразка. Проте вже сьогодні можна говорити про такі характерні ознаки європейського оподаткування, як встановлення ширших меж податкової експансії, ніж у інших високорозвинутих країнах світу, підвищення фіскальної орієнтованості податків на споживання і, особливо, ПДВ, зменшення податкового навантаження на прибуток та об'єкти власності, акцент на використанні перерозподільних можливостей податку з доходів фізичних осіб (прибуткового податку) і платежів до державних соціальних фондів⁴⁹.

Очевидно, що всі ці особливості сучасного європейського оподаткування проявлялись дедалі більше із поглибленням та розширенням інтеграції, що створювало умови для досягнення нового рівня економічної й податкової конвергенції. При цьому найцікавішим та малодослідженим є питання, як посилення інтеграційних процесів вплинуло на

⁴⁹ *Пансков В. Г.* Налоги и налогообложение : учеб. для вузов / *В. Г. Пансков, В. Г. Князев.* – М. : МЦФЭР, 2003. – С. 171 – 172; Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / *Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О.* та ін. – К. : НДФІ, 2006. – С. 65 – 178; Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : моногр. / *П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій* [та ін.] ; за ред. *З. С. Варналія.* – К. : Знання України, 2008. – С. 52 – 75; *Шевчук В. О.* Уніфікація податкових систем країн Європейського Союзу як критерій поглиблення інтеграції / *В. О. Шевчук, Р. Ю. Римарська* // Фінанси України. – 2007. – № 12. – С. 51 – 56.

податкову політику окремих країн ЄС. Відповідь на це питання спробуємо дати ми.

Для того, щоб проаналізувати вплив інтеграції на податкове регулювання у країнах ЄС, розглянемо національні особливості й тенденції конвергенції оподаткування на території Об'єднаної Європи у 1995 – 2008 рр. Це, по-перше, дасть змогу виявити відмінності та спільні риси розбудови податкових систем країн ЄС, відмежувавшись від впливу на неї несприятливої світової кон'юнктури останніх років (більшість антикризових фіскальних програм набула чинності з 2009 р.). По-друге, не виключено, що за поліпшення динаміки розвитку світової економіки країни частково повертатимуться до застосування раніше звичних для себе податкових інструментів. З огляду на це дослідження податкової політики країн ЄС до (на початку) фінансово-економічної кризи є не менш актуальним, ніж новітніх тенденцій розвитку їх оподаткування, які проаналізовані у розділі 2.

Потрібно зазначити, що різnorodність країн ЄС за рівнем соціально-економічного розвитку, інституційними механізмами ринкового саморегулювання і державного впливу на макроекономічні процеси, а також традиціями фіскального регулювання унеможлиблює цілковиту уніфікацію європейського оподаткування навіть у віддаленій перспективі. У 2008 р. за критерієм моделі податкової політики можна було виділити чотири групи країн⁵⁰: 1) високорозвинуті країни Західної Європи з широкими межами податкової експансії; 2) середньорозвинуті західноєвропейські країни та острівні держави – нові члени Економічного і валютного союзу (ЕВС), які розбудовували ліберальні системи оподаткування з метою мобілізації ринкового саморегулювання; 3) постсоціалістичні країни, які активно розвивали фіскальні механізми для посилення коригуючого впливу держави на трансформаційне середовище господарювання; 4) країни ЦСЄ з найвужчими межами податкової експансії. Такий поділ країн став актуальним у першому десятилітті XXI століття, коли проявились тенденції динаміки їх рівнів оподаткування (частки податків та податкових платежів у ВВП)

⁵⁰ Податкову політику Хорватії, яка приєдналася до ЄС у липні 2013 р., ми не досліджували через брак статистичних даних.

Розділ 1. Трансформація європейського оподаткування в умовах інтеграційних процесів

в умовах розширення європейського інтеграційного утворення на Схід (табл. 1.2.1).

Таблиця 1.2.1

Рівень оподаткування у країнах ЄС-27 у 1995 – 2008 рр.*

Країни	Рівень оподаткування у 2008 р., %	Зміна рівня оподаткування у 1995-2008 рр., % пункти	Зміна рівня оподаткування у 2000-2008 рр., % пункти	Країни	Рівень оподаткування у 2008 р., %	Зміна рівня оподаткування у 1995-2008 рр., % пункти	Зміна рівня оподаткування у 2000-2008 рр., % пункти
Данія	47,8	- 1,0	- 1,6	Чехія	34,4	- 1,1	+ 0,6
Швеція	46,4	- 1,5	- 5,1	Польща	34,3	- 2,8	+ 1,7
Бельгія	44,2	+ 0,4	- 0,9	Мальта	33,8	+ 7,0	+ 5,9
Франція	43,2	+ 0,5	- 1,0	Іспанія	33,0	+ 0,9	- 1,1
Фінляндія	42,9	- 2,8	- 4,3	Португалія	32,8	+ 3,3	+ 1,7
Італія	42,7	+ 2,9	+ 1,2	Болгарія	32,3	+ 1,5	+ 0,8
Австрія	42,7	+ 1,3	- 0,3	Греція	32,2	+ 3,1	- 2,4
Угорщина	40,3	- 0,7	+ 0,5	Естонія	31,7	- 4,6	+ 0,7
Нідерланди	39,2	- 1,0	- 0,7	Литва	30,0	+ 2,5	+ 0,1
Німеччина	38,9	- 0,9	- 2,4	Ірландія	29,6	- 3,1	- 1,9
Кіпр	38,6	+ 11,7	+ 8,7	Словаччина	29,2	- 11,1	- 4,9
Великобританія	37,9	+ 3,2	+ 1,2	Латвія	29,2	- 4,0	- 0,5
Словенія	37,2	- 1,8	- 0,1	Румунія	28,0	+ 0,5	- 2,2
Люксембург	35,5	- 1,6	- 3,6	ЄС-27	36,6	0,0	- 0,4

* Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 180.

Першу групу країн формують північноєвропейські держави (Швеція, Данія, Фінляндія), країни ЄС-6 (Бельгія, Франція, Італія, Німеччина, Люксембург, Нідерланди)⁵¹, Австрія й Великобританія. У більшості з них рівень оподаткування у 2000 – 2008 рр. або знизився, або майже не зазнав змін. Але можна говорити як про збереження найширших в Європі та світі меж податкової експансії у Данії, Швеції, Бельгії, Франції, Фінляндії, Італії та Австрії, в тому числі у зв'язку із необхідністю згладжування державою негативних наслідків переміщення факторів виробництва територією Об'єднаної Європи (зменшення рівня зайнятості й темпів приросту інвестицій), так і про обрання Нідерландами, Німеччиною, Великобританією й Люксембургом⁵²

⁵¹ Ці країни започаткували процес європейської інтеграції, створивши у 1951 р. спільний ринок вугілля і сталі.

⁵² У 2009 р. Люксембург розширив межі податкової експансії до 37,6% ВВП, а у 2010 р. звузив їх до 37,1% ВВП.

стратегії утримання рівня оподаткування на позначці, близькій до середнього показника у ЄС. Це, згідно з теорією найактивнішого розвитку економіки за середнього на певній території рівня факторних і роздрібних цін⁵³, дало їм змогу створити на своїй території зони динамічного зростання ВВП на основі максимального використання переваг інтегрованого ринкового саморегулювання.

Друга група країн охоплює південноєвропейські держави (Іспанію, Португалію, Грецію), Ірландію, Кіпр і Мальту. Відставання в економічному розвитку від першої групи країн змусило їх реалізовувати євроінтеграційну стратегію шляхом створення особливо сприятливого податкового середовища господарювання з метою прискорення зростання ВВП. Найбільших успіхів у цьому досягла Ірландія, що у 2000 – 2008 рр. дало їй змогу далі знижувати рівень оподаткування (відмежованість від континентальної Європи додатково актуалізувала податкову лібералізацію країни). Португалії, Іспанії, Греції не вдалося повторити успіх ірландської ліберальної податкової реформи, що змусило їх дещо збільшити коригуючий вплив держави на соціально-економічні процеси. До різкого погіршення світової кон'юнктури економіки цих країн розвивалися динамічніше, ніж у ЄС-15. Кіпру й Мальті довелося досить радикально трансформувати економічну та податкову системи під впливом інтеграції. Їх фіск уже запозичив чимало західноєвропейських рис.

Третю групу країн утворюють постсоціалістичні держави з відносно високим (у ЦСЄ) рівнем економічного розвитку – Угорщина, Словенія, Чехія, Польща. Вони швидко досягли зростання ВВП на основі ринкового трансформування економіки й соціальної сфери, завдяки чому доволі ефективно запровадили західноєвропейські форми оподаткування. Щоправда, Угорщина і Словенія у 2000 – 2008 рр. обрали стратегію встановлення ширших, ніж у середньому у ЄС, меж податкової експансії для згладжування державою диспропорцій постсоціалістичного господарювання, а Чехія та Польща напередодні

⁵³ Податки суттєво впливають на рівень факторних та роздрібних цін (Ревякин Е. Инерция интеграции как одна из особенностей ее динамики / Е. Ревякин // Мировая экономика и международные отношения. – 2006. – № 7. – С. 33 – 40).

рецесії намагались змістити баланс між ринковим саморегулюванням та фінансовою діяльністю держави на користь першого⁵⁴. Зазначимо також, що Болгарія, припустившись багатьох помилок на початку ринкової трансформації, ще у 2007 р. прагнула наздогнати зазначену «четвірку» за допомогою доповнення податкового інструментарію сприяння активізації підприємництва доволі інтенсивним фіскальним втручанням держави у соціально-економічні процеси⁵⁵.

Крім Болгарії четверта група країн включає Естонію, Литву, Латвію, Словаччину, Румунію. Країни Балтії, які успадкували від СРСР неефективну економіку та систему державного управління, взяли курс на ринкове саморегулювання в умовах встановлення доволі вузьких меж податкової експансії⁵⁶. Рішення про обмеження коригування державою диспропорцій постсоціалістичного господарювання, знизивши рівень оподаткування у 1995 – 2008 рр. на 11,1 відсоткового пункту, прийняла також країна з порівняно високим у ЦСЄ рівнем економічного розвитку – Словаччина. Найменш розвинута в Об'єднаній Європі (ЄС-27) Румунія вдалася до ліберальних податкових реформ, сподіваючись на швидке подолання такого відставання. Зрозуміло: країни зазначеної групи розглядали значно нижчий середнього у ЄС рівень оподаткування також як своєрідну компенсацію транзитивних перешкод на шляху вільного переміщення факторів виробництва своєю територією. Водночас тривале зволікання із системними трансформаціями, які можливі лише за доволі вагомого розширення податкової експансії, загрожуватиме їм (особливо країнам Балтії, Болгарії і Румунії) сповільненням економічного розвитку в перспективі.

Аналіз динаміки середнього рівня оподаткування у країнах ЄС-6, ЄС-15, ЕВС-17⁵⁷, нових країнах ЄС (рис. 1.2.1) допомагає зробити ще

⁵⁴ У 2010 р. частка податків і податкових платежів у ВВП Чехії та Польщі становила 33,8 і 31,3% відповідно (за середнього показника у ЄС 35,6%).

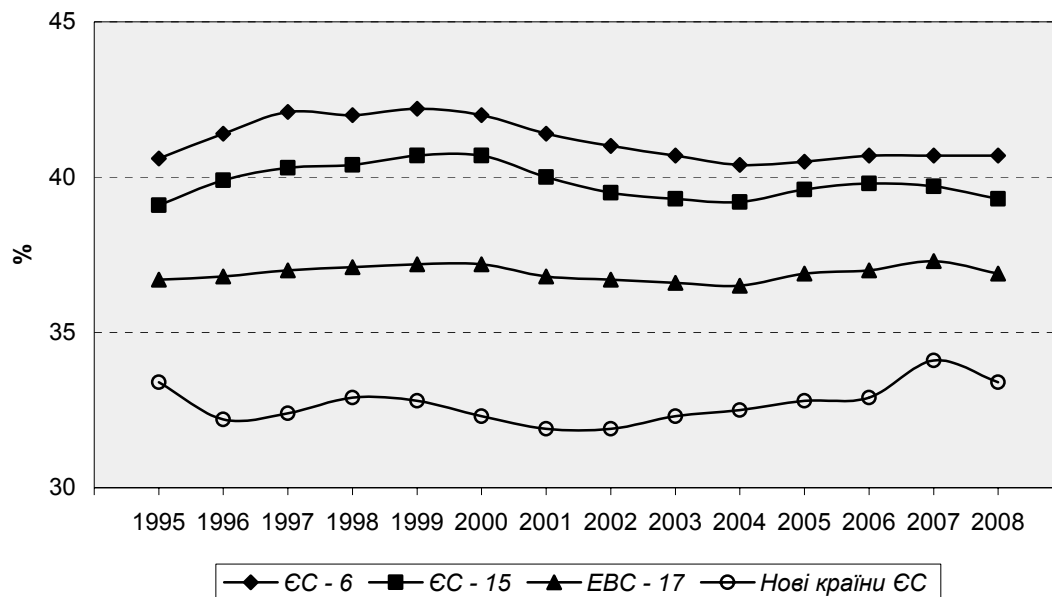
⁵⁵ У 2008 р. рівень оподаткування в Болгарії знизився з 33,3 до 32,3% ВВП, а у 2009 – 2010 рр. – до 27,4% ВВП.

⁵⁶ У 2009 р. Естонія підвищила рівень оподаткування до 35,7% ВВП, знизивши його до 34,2% ВВП у 2010 р.

⁵⁷ ЕВС ще на початку 2013 р. охоплював 12 країн ЄС-15 (крім Великобританії, Данії і Швеції), Словенію, Кіпр, Мальту, Словаччину та Естонію. В 2014 р. до єврозони приєдналася вісімнадцята країна – Латвія.

Розділ 1. Трансформація європейського оподаткування в умовах інтеграційних процесів

два важливих висновки. По-перше, країнам Західної Європи вдалося досягти такого зближення параметрів соціально-економічного розвитку, за якого стала можливою синхронізація змін (звуження або розширення) їх податкової експансії. Це, звісно, можна вважати позитивним наслідком поглиблення європейської інтеграції. По-друге, нові країни ЄС, на відміну від «старожилів», у 1996 р. знизили рівень оподаткування, до і в період стагнації світової економіки 2001 – 2002 рр. закріпили ліберальну податкову реформу, дещо збільшивши податкову експансію під час подальшого економічного буму та зменшивши її у 2008 р. Тобто можна говорити, що розширення зони інтеграції 2004 – 2007 рр. ініціювало формування особливого, трансформаційного типу європейського оподаткування. І, принаймні, поки країни ЦСЄ, Кіпр, Мальта помітно не зменшать своє відставання від ЄС-15 за рівнем економічного розвитку та (постсоціалістичні країни ЄС) не завершать процес ринкової трансформації, їх податкова політика значною мірою базуватиметься на ліберальних засадах із вставленням вужчих, ніж у більшості країн Західної Європи, меж коригуючої фінансової діяльності держави.



Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 180.

Рис. 1.2.1. Динаміка середнього рівня оподаткування у групах країн ЄС-27

Розділ 1. Трансформація європейського оподаткування в умовах інтеграційних процесів

У податковій структурі країн ЄС (табл. 1.2.2) увагу привертає те, що частка непрямих податків у загальному обсязі податкових надходжень коливалась у межах від 55,3% у Болгарії і 43,7% у Португалії до 31,6% у Чехії та 28,9% у Німеччині, сумарна частка прибуткового (ПІТ), корпоративного (СІТ) і майнових податків – від 62,2% у Данії, 49,1% у Великобританії і 38,5% у Мальті до 25,8% у Греції й 20,6% у Болгарії, а частка соціальних платежів – від 45,1 % у Чехії й 39,1% у Німеччині до 17,9% у Мальті, 18,1% у Великобританії та Ірландії та 2% у Данії. Це є свідченням існування значних відмінностей розвитку оподаткування не тільки у «старих» та «нових» країнах ЄС, а й у ЄС-15, ЄВС-17 і навіть ЄС-6.

Таблиця 1.2.2

Частка окремих податків та податкових платежів у загальному обсязі податкових надходжень країн ЄС-27 у 2008 р., %*

Країни	Непрямі податки			Прямі податки				Соціальні платежі
	Разом	ПДВ	Інші	Разом	Прибутковий	Корпоративний	Майнові та ін.	
Австрія	33,7	18,2	15,5	32,9	24,4	6,2	2,3	33,6
Бельгія	29,6	15,8	13,8	38,9	28,5	7,6	2,8	31,5
Болгарія	55,3	33,8	21,5	20,6	9,0	9,8	1,8	24,1
Великобританія	32,9	17,0	15,9	49,1	28,6	9,6	10,9	18,1
Греція	39,6	22,7	16,9	25,8	15,0	7,8	3,0	34,7
Данія	36,1	21,0	15,1	62,2	52,6	6,9	2,7	2,0
Естонія	38,7	24,9	13,8	24,7	19,5	5,1	0,1	36,6
Ірландія	42,6	24,6	18,0	39,4	27,8	9,8	1,8	18,1
Іспанія	30,6	15,5	15,1	33,8	22,3	8,8	2,7	37,3
Італія	32,9	13,9	19,0	35,7	27,4	7,1	1,2	31,4
Кіпр	46,3	27,4	18,9	33,5	13,0	18,4	2,1	20,1
Латвія	38,3	23,0	15,3	33,5	21,8	10,9	0,8	28,3
Литва	39,5	26,6	12,9	31,0	21,7	9,1	0,2	29,7
Люксембург	33,6	16,7	16,9	38,0	21,7	14,3	2,0	28,4
Мальта	43,6	23,3	20,3	38,5	16,5	19,8	2,2	17,9
Нідерланди	32,5	18,5	14,0	30,5	18,4	8,8	3,3	37,0
Німеччина	28,9	18,3	10,6	32,0	23,2	6,9	1,9	39,1
Польща	42,1	23,4	18,7	25,2	15,6	7,9	1,7	33,0
Португалія	43,7	25,6	18,1	29,5	17,0	11,1	1,4	26,8
Румунія	42,7	28,2	14,5	24,0	12,1	10,7	1,2	33,3
Словаччина	36,8	23,6	13,2	22,2	9,4	10,7	2,1	41,1
Словенія	38,6	22,8	15,8	24,0	15,7	6,7	1,6	37,7
Угорщина	39,7	19,3	20,4	26,3	19,0	6,5	0,8	34,0
Фінляндія	30,6	19,5	11,1	41,4	30,9	8,1	2,4	28,0
Франція	35,1	16,5	18,6	27,7	18,1	6,3	3,3	37,7
Чехія	31,6	19,7	11,9	23,2	10,8	12,2	0,2	45,1
Швеція	39,1	20,0	19,1	42,7	35,8	6,3	0,6	18,2

* Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 185, 187, 195, 199, 203.

Найбільша частка ПДВ у загальному обсязі податкових надходжень у 2008 р. була характерна для Болгарії, Румунії, Кіпру, Литви, Естонії, а найменша – для Люксембургу, Франції, Бельгії, Іспанії, Італії. Частка інших непрямих податків була найбільшою у структурі оподаткування Болгарії, Угорщини, Мальти, Швеції, Італії, Кіпру, Польщі, а найменшою – в податкових надходженнях Естонії, Бельгії, Словаччини, Литви, Чехії, Фінляндії, Німеччини. Це дає підстави стверджувати: більші фіскальні завдання на ПДВ покладали менш економічно розвинуті постсоціалістичні країни ЄС (у них порівняно вузька податкова база прямих податків), а менші – переважно високорозвинуті країни з широкими межами податкової експансії (мають кращі можливості для розвитку прямого та соціального оподаткування); незважаючи на посилення інтеграції, офшорні традиції Кіпру і Мальти зумовлювали значну роль ПДВ та інших непрямих податків у наповненні їхніх бюджетів; деякі країни ЄС-15 приділяли особливу увагу використанню фіскального потенціалу акцизів і (або) мита (за рахунок торгівлі з країнами – не членами ЄС) та інших непрямих податків, деякі – ні; чимало постсоціалістичних країн ЄС уникало посилення фіскальної ролі акцизів та інших непрямих податків.

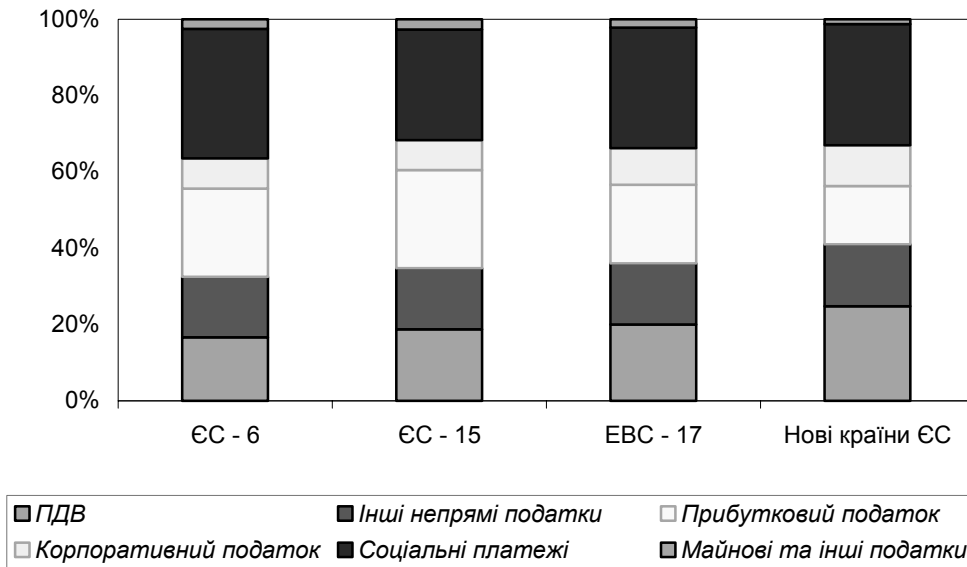
Податок з доходів фізичних осіб переважав у структурі оподаткування в Данії, Швеції, Фінляндії, Великобританії, Бельгії і, навпаки, становив найменшу частку в Кіпрі, Румунії, Чехії, Словаччині та Болгарії. Найбільша частка корпоративного податку в податкових надходженнях спостерігалась у Мальті, Кіпрі, Люксембурзі, Чехії, Португалії, Латвії, Словаччині, Румунії, а найменша – у Словенії, Угорщині, Франції, Швеції, Австрії та Естонії. Майнові податки формували доволі вагомий частину доходів бюджетів у Великобританії, Нідерландах, Франції, Греції, Бельгії, Данії та Іспанії і були фіскально малозначимими у більшості постсоціалістичних країн ЄС. Це дає змогу зробити низку висновків. По-перше, максимальні перерозподільні можливості закладались у прибуткове оподаткування високорозвинутих країн із широкими межами податкової експансії, а мінімальні – в оподаткування доходів населення менш економічно розвинутих держав ЦСЄ. По-друге, найбільша частка корпоративного податку у податковій

структурі у ЄС-15 спостерігалась у країнах із порівняно низьким рівнем оподаткування, найменша – була характерна для країн зі значним рівнем перерозподілу ВВП (податкове навантаження на прибуток, з огляду на високу мобільність капіталу, поступово вирівнюється). По-третє, деякі постсоціалістичні країни ЄС дотримувались закріпленого на початку ринкових трансформацій помітного фіскального спрямування корпоративного податку, а інші – дещо змістили фіскальний акцент із оподаткування прибутку на пряме оподаткування доходів населення. По-четверте, фіскальна роль майнового оподаткування залежала від податкових традицій у країнах ЄС-15 і рівня економічного розвитку (якості бази оподаткування) у постсоціалістичних країнах ЄС. І по-п'яте, для податкової структури Кіпру та Мальти було властиве сформоване у офшорний період переважання частки корпоративного й майнових податків над часткою прибуткового податку.

Найбільша питома вага соціальних платежів у податкових надходженнях спостерігалась в Чехії, Словаччині, Німеччині, Франції і Словенії, найменша – у Кіпрі, Швеції, Великобританії, Ірландії, Мальті й Данії. Тому є підстави говорити про активний розвиток інституту державних соціальних фондів у провідних країнах ЄС-6 та успадковану з часів функціонування етатичної економіки схильність до розбудови розгалуженої системи державного соціального забезпечення у країнах ЦСЄ. Данія й острівні країни ЄС підтримували високі соціальні стандарти шляхом бюджетного фінансування численних соціальних програм.

Якщо розрахувати середні частки окремих податків та податкових платежів у податкових надходженнях у розрізі ЄС-6, ЄС-15, ЄС-17 та нових країн ЄС (рис. 1.2.2), можна виявити схожість податкових структур перших трьох груп країн між собою та їх відмінність від податкової структури нових країн ЄС. Річ у тім, що значно більший, ніж у Західній Європі, прошарок малозабезпечених верств населення змушує постсоціалістичні країни ЄС при формуванні й реалізації податкової політики орієнтуватися на фіскальні можливості ПДВ та не дає їм змоги активно розвивати прибуткове оподаткування й оподаткування майна.

Розділ 1. Трансформація європейського оподаткування в умовах інтеграційних процесів



Джерело: За даними табл. 1.2.2.

Рис. 1.2.2. Податкова структура у групах країн ЄС-27 у 2008 р.

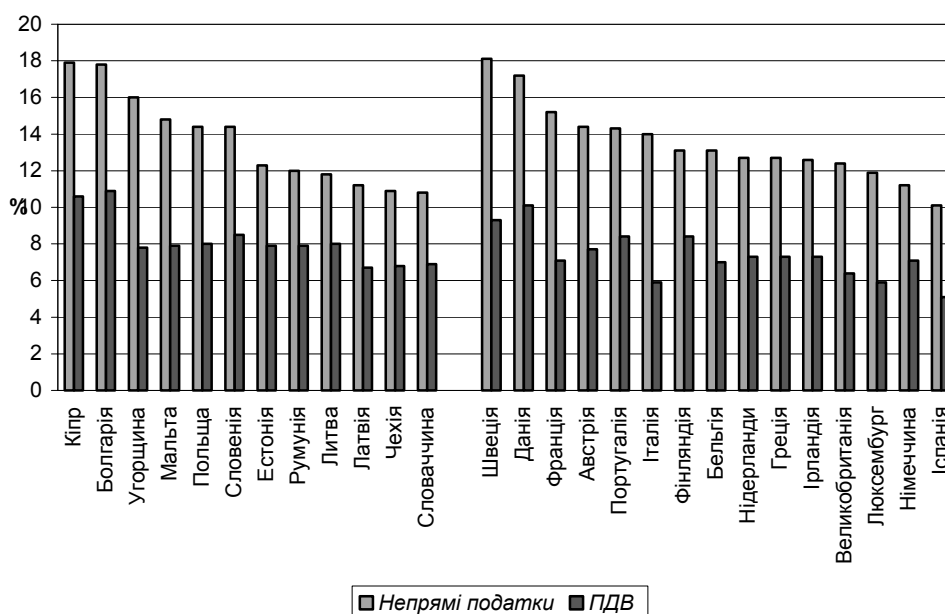
Ще одним чинником, який гальмує вирівнювання податкових структур у країнах ЄС під впливом посилення інтеграції, є різні рівні тінізації їх економічних відносин, оскільки чим більший тіньовий сектор, тим помітніше офіційний рівень оподаткування відхиляється від фактичного податкового навантаження на економіку⁵⁸. Якщо зважити на те, що найбільший у ЄС-15 обсяг тінізації економіки було зафіксовано у Італії (26,8%), Греції (26,5%), Португалії (23%), Іспанії (22,5%) та Бельгії (21,3%), а у постсоціалістичних країнах ЄС він становив у середньому 25,8%, то очевидним є відставання їх реального рівня оподаткування від цього показника в Австрії, де найменший тіньовий сектор (9,5%)⁵⁹. Фактична різниця між податковим навантаженням у північноєвропейських країнах, з одного боку, та південноєвропейських країнах і, особливо, нових країнах ЄС, із другого, є значно більшою. У зв'язку з цим останнім доводиться активно розвивати податковий інструментарій сприяння детінізації економічних відносин, в тому числі оптимізувати

⁵⁸ Амоша О. До питання про оцінку рівня податків в Україні / О. Амоша, В. Вишневецький // Економіка України. – 2002. – № 8. – С. 14.

⁵⁹ Schneider F. New Estimates for the Shadow Economies all over the World [Електронний ресурс]. / F. Schneider, A. Buehn, C. E. Montenegro. – International Economic Journal No 24, 2010 // – Режим доступу : http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2011/IEJ_NewEstimates_ShadEc_World.pdf.

структуру оподаткування, щоб, усунувши диспропорції в податковому навантаженні на легальну й тіньову економіки, перейти до розробки податкової політики за прикладом високорозвинутих країн ЄС.

Чи не найбільшим успіхом податкової гармонізації є зближення параметрів перерозподілу ВВП країн ЄС в розрізі непрямого оподаткування. Хоча з огляду на національні різниці офіційного й реального ВВП доречно говорити лише про зближення формальних параметрів. Податковій конвергенції сприяло насамперед таке: прагнення країн використати фіскальні можливості непрямого оподаткування для забезпечення надійної фінансової бази функціонування держави⁶⁰, вимога керівних органів ЄС щодо встановлення стандартної ставки ПДВ на рівні, не нижчому 15%, рекомендації обмежити перелік підакцизних товарів алкогольними напоями, тютюновою продукцією та енергоносіями, а також уніфікація митного оподаткування інтегрованого ринку. Утім, аналіз часток непрямих податків у ВВП країн ЄС-15 і нових країн ЄС у 2008 р. виявив низку розбіжностей (рис. 1.2.3).



Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 184, 186.

Рис. 1.2.3. Частка непрямих податків у ВВП країн ЄС-27 у 2008 р.

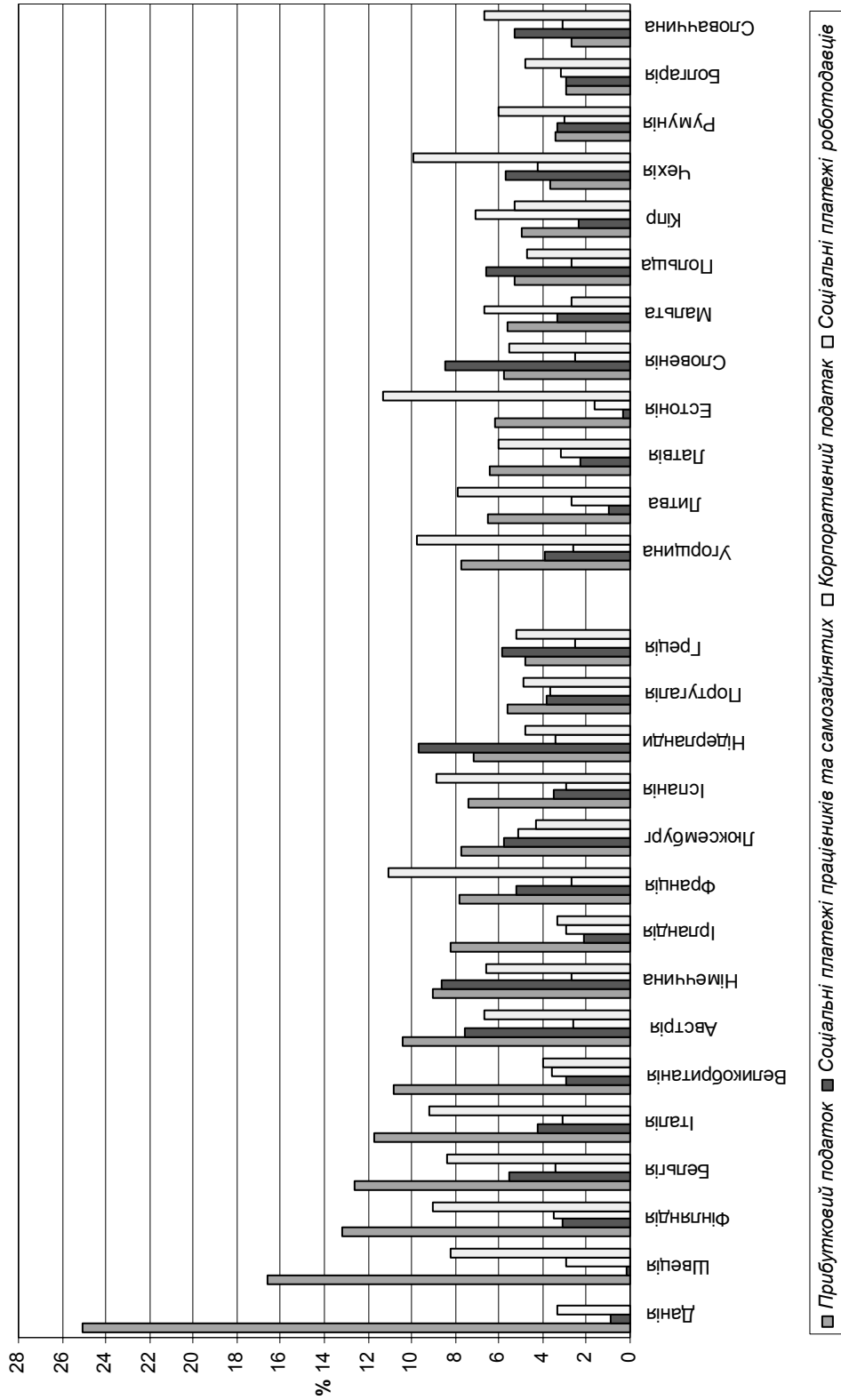
⁶⁰ Надходження податків на споживання (особливо ПДВ) найменше з усіх фіскально значимих податків та податкових платежів залежать від рівня тінізації економіки та фази економічного циклу.

У країнах Західної Європи більше простежувалась конвергенція фіскальної ефективності непрямого оподаткування в цілому, а у країнах ЦСЄ, Мальті й Кіпрі – ПДВ. Крім того, у ЄС-15 податки на споживання були найбільш фіскально значимими переважно у високорозвинутих країнах зі значним рівнем оподаткування, а серед нових країн ЄС – як у країнах із доволі низьким рівнем економічного розвитку і близькими до середніх у ЄС межами податкової експансії, так і в порівняно економічно розвинутих країнах з активною позицією держави щодо її фінансової діяльності. Це дає підстави стверджувати, що країни Західної Європи приділяли особливу увагу забезпеченню соціальної справедливості непрямого оподаткування (пом'якшенню регресивного впливу ПДВ на ціни). Італія та Іспанія навіть суттєво зменшили фіскальні завдання ПДВ з метою сприяння встановленню низьких цін на товари широкого споживання (або підвищенню рентабельності їх виробництва). Нові країни ЄС із уже згаданих причин були змушені більше, ніж країни ЄС-15, використовувати фіскальний потенціал ПДВ. Їм не залишалось нічого іншого, як посилювати соціальну спрямованість перерозподільних процесів шляхом збільшення відповідних видатків бюджету.

Потрібно зазначити, що у 2009 – 2014 рр. чимало країн ЄС посилювало фіскальні позиції ПДВ та специфічних акцизів (докладніше про це йдеться у розділі 2), що сприяло подальшій конвергенції непрямого оподаткування.

Ширший діапазон розбіжностей у 2008 р. спостерігався у параметрах перерозподілу ВВП країн ЄС в розрізі прямого⁶¹ й соціального оподаткування. Причому можна виявити істотні відмінності у використанні фіскальних і регуляторних можливостей прибуткового податку, корпоративного податку і соціальних платежів як серед держав Західної Європи й нових країн ЄС, так і в середині цих двох груп країн (рис. 1.2.4).

⁶¹ За винятком майнових податків, фіскальна ефективність яких у країнах ЄС є порівняно незначною.



Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 196, 198, 204, 206, 208.

Рис. 1.2.4. Частка окремих прямих податків і соціальних платежів у ВВП країн ЄС-27 у 2008 р.

У ЄС-15 максимальні перерозподільні можливості прибуткового оподаткування за незначного навантаження соціальних платежів на доходи фізичних осіб було закладено у соціально справедливих податкових системах Данії, Швеції, Фінляндії, Бельгії, Італії та Великобританії. У Австрії, Німеччині, Франції та Люксембурзі спостерігалось вирівнювання фіскальної ефективності податку з доходів фізичних осіб і соціальних платежів працівників (частково було помітне у Бельгії). Нідерланди і Греція найбільше серед країн Західної Європи нівелювали позитивний вплив зменшення соціальної диференціації суспільства внаслідок функціонування прогресивного прибуткового оподаткування закріпленням значних фіскальних завдань за соціальними платежами найманих працівників (у більшості країн ЄС справляються за пропорційними або регресивними ставками)⁶². При цьому у 2008 р. Греція займала двадцять третю позицію у ЄС за показником фіскальної ефективності податку з доходів фізичних осіб. Ірландія, обравши курс на активну лібералізацію оподаткування, розбудовувала соціально справедливую податкову систему при зменшенні сукупного податкового навантаження на доходи громадян. Іспанія та Португалія також дотримувались стратегії помірної фіскальної ефективності прибуткового податку та (Іспанія) соціальних платежів працівників, проте з іншою метою – детінізації економічних відносин. Як відомо, найпоширенішим є ухилення від прямого та соціального оподаткування індивідуальних доходів.

Крім того, у Швеції, Фінляндії, Бельгії, Італії, Австрії, Німеччині й, особливо, Франції соціальна орієнтованість перерозподілу ВВП була посилена значним переважанням фіскальної ефективності соціальних платежів роботодавців над фіскальною ефективністю корпоративного податку. Люксембург і Нідерланди, навпаки, надавали перевагу активнішому розвитку оподаткування прибутку та приділяли меншу увагу, ніж вище названі країни, розбудові соціального оподаткування

⁶² *Никитин С. Социальные налоги: опыт Запада / С. Никитин, Е. Глазова, М. Степанова // Мировая экономика и международные отношения. – 2003. – № 5. – С. 18.*

роботодавців (мали більше можливостей маніпулювати фінансовими ресурсами при формуванні видатків бюджету). Найменш економічно розвинуті в ЄС-15 Іспанія та Португалія централізували доволі значні обсяги корпоративного податку, аби фінансувати нагальні структурні реформи, а вагома фіскальна роль соціальних платежів роботодавців давала їм змогу вирішувати соціальні завдання (Греція мінімізувала сукупне податкове навантаження на підприємницький сектор). Данія, Великобританія та Ірландія, тяжіючи до активного використання перерозподільних можливостей податку з доходів фізичних осіб і більшої, ніж у провідних країнах ЄС-6 Франції та Німеччині, фіскальної спрямованості корпоративного податку, не вважали за доцільне зміщувати фіскальні акценти в бік соціального оподаткування роботодавців. З огляду на ці відмінності розвитку прямого і соціального оподаткування, що не зазнали істотних змін навіть в умовах несприятливої світової кон'юнктури 2009 – 2012 рр., важко робити прогнози щодо конвергенції податкових структур навіть у західноєвропейських країнах з широкими межами податкової експансії.

Серед нових країн ЄС Кіпр, Мальта, Словенія, Словаччина, Угорщина, Чехія і Польща досягли такого рівня економічного розвитку (реальних доходів населення), який дає змогу доволі активно розбудовувати прибуткове та соціальне оподаткування працівників (Кіпр, Мальта, Словаччина цього уникали). Причому Словенія й Польща обрали стратегію порівняно низької фіскальної ефективності податку з доходів фізичних осіб та соціальних платежів роботодавців (мінімізації податкового навантаження на підприємницький сектор) за доволі високої фіскальної ефективності соціальних платежів працівників та самозайнятих для сприяння детінізації економічних відносин. Болгарія, Словаччина, Румунія, Чехія та країни Балтії, зосередившись при формуванні й реалізації податкової політики на вирішенні завдання збільшення внутрішнього споживчого попиту та детінізації доходів заможних верств населення, відмовились від прогресивного механізму справляння прибуткового податку (всупереч практиці розвинутих країн

ЄС)⁶³. Це відкрило перед ними широкі можливості комбінування прибуткового і соціального оподаткування працівників без помітного впливу на перерозподільні можливості оподаткування доходів (заробітної плати) фізичних осіб в цілому.

У Болгарії, Латвії, Литві, Румунії, Словаччині, й особливо Естонії, Угорщині та Чехії, простежувалась тенденція до закріплення вагомих фіскальних зобов'язань за суб'єктами господарювання. Можна навіть говорити про їх балансування на межі порушення теоретично оптимального співвідношення критеріїв фіскальної достатності, економічної ефективності й соціальної справедливості при формуванні та реалізації податкової політики⁶⁴. Обравши панівну у високорозвинутих країнах Європи і світу стратегію розбудови корпоративного оподаткування за принципом поєднання низької базової ставки й поміркованої системи податкових пільг (загального зниження податкового навантаження на менші, як у країнах ЄС-15, обсяги прибутку) та не маючи можливості активно розвивати пряме і соціальне оподаткування населення, більшість країн ЦСЄ була змушена утримувати високий рівень фіскальної ефективності соціальних платежів роботодавців і одночасно проводити фінансування розгалуженої соціальної сфери та структурних реформ, здебільшого за рахунок надходжень непрямих податків. Кіпр та Мальта приділяли більшу увагу формуванню фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї соціальних і трансформаційних функцій шляхом розвитку фіскально ефективного оподаткування прибутку.

Разом з тим є підстави вважати, що у разі досягнення якісно нового рівня соціально-економічного розвитку (змінami в базах оподаткування податків та податкових платежів) і завершенням країнами ЦСЄ ринкових інституційних трансформацій (активнішим запозиченням західно-

⁶³ Угорщина запровадила пропорційну ставку податку з доходів фізичних осіб у 2011 р., а Чехія та Словаччина у 2013 р. повернулися до прогресивного прибуткового оподаткування (ввели другу вищу ставку податку для високих доходів).

⁶⁴ *Крисоватий А. І.* Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : Моногр. / *А. І. Крисоватий.* – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – С. 136 – 141.

європейської практики оподаткування), фіскальні системи нових країн ЄС ставатимуть дедалі більше схожими між собою та фіскальними системами країн ЄС-15. Причому успіхи структурних реформ економіки, соціальної сфери та оподаткування Словенії, Кіпру та Мальти – у 2008 р. членів ЕВС – створили передумови для початку цього процесу. Економічна, соціальна і податкова конвергенція на території нових країн ЄС сприятиме поглибленню інтеграції в ЄС у цілому. Як наслідок – з'являться нові стимули для вирівнювання податкових структур та конвергенції бюджетної політики у країнах Західної Європи.

У разі розвитку європейського оподаткування за таким сценарієм можна припустити, що через 20 – 30 років за критерієм моделі податкової політики можна буде виділити дві групи держав ЄС: 1) високорозвинуті й середньорозвинуті країни зі значним рівнем оподаткування і втручання держави у соціально-економічні процеси та 2) середньорозвинуті країни з порівняно вузькими межами податкової експансії й активнішим розвитком ринкового саморегулювання, а основними напрямками конвергенції оподаткування стануть оптимізація соціальної орієнтованості національних податкових систем та вдосконалення податкових механізмів сприяння активізації науково-технічного прогресу.

Правда, цей сценарій може залишитись нереалізованим або реалізуватись у триваліші строки. Річ у тім, що посилення європейської інтеграції створює передумови для «зближення» систем оподаткування країн ЄС, але кожна країна сама обирає модель фіскального регулювання. Причому ризик повільної податкової конвергенції на території Об'єднаної Європи пов'язаний не лише з тим, що сприятлива кон'юнктура, яка рано чи пізно стане реальністю, породжує спокусю активної податкової лібералізації, а й з помітним відставанням одних країн ЄС від інших за рівнем економічного розвитку та різною швидкістю зменшення цього відставання. Ефективність соціально-економічної політики в цілому і податкової політики зокрема у кожній країні є різною. Звісно, уроки рецесії 2008 – 2009 рр. і повільного виходу з неї допоможуть виявити ефективні податкові інструменти і сприятимуть

уніфікації векторів податкового регулювання у країнах ЄС, проте водночас, діятимуть інституційні чинники, які створюють обмеження у трансформації оподаткування.

1.3. Інституційне середовище трансформації європейського оподаткування

Як було зазначено у параграфах 1.1 і 1.2, європейська інтеграція передбачає усунення податкових перешкод на шляху економічного співробітництва країн ЄС, проте податкова гармонізація і конвергенція оподаткування в Об'єднаній Європі розвиваються по-різному залежно від напрямку і без орієнтирів щодо оптимуму (країни намагаються зберегти податковий суверенітет і національні фіскальні традиції). Крім економічних обмежень щодо застосування низки податкових механізмів, одним із чинників, які зумовлюють такі особливості трансформації оподаткування у країнах ЄС і повинні враховуватися у податковій стратегії євроінтеграції України, є вплив інституційного середовища.

Розходження між очікуваними і реальними результатами реформування економічних відносин, які виникають під впливом інституційних умов, є особливістю функціонування сучасних соціально-економічних систем ринкового типу. Причому чи не найбільш резонансні наслідки викликають податкові реформи, що, безумовно, ускладнює прийняття економічно обґрунтованих податкових рішень. Неоптимальне оподаткування спричиняє відставання фактичних темпів зростання ВВП від потенційних, що, у свою чергу, обмежує можливості досягнення якісно нового рівня економічного розвитку. Більш того, пов'язані з інституційними умовами постсоціалістичної трансформації деформації оподаткування, негативно позначаючись на макроекономічних показниках та наповненні бюджету, підривають фінансову основу перебудови соціально-економічної системи, що також є дуже небажаним. Додаткові труднощі виникають при координації податкової політики у країнах ЄС (особливо щодо змін в оподаткуванні «за зразком» або «в межах встановленого діапазону»; іноді країни ЄС проводять різновекторні податкові реформи; часто конвергенція оподаткування відбувається внаслідок податкової конкуренції). Тому зрозуміло, що дослідження

інституційного середовища податкового реформування в цілому і трансформації оподаткування в умовах розвитку євроінтеграційних процесів зокрема – об’єктивна потреба.

Теорію інституціоналізму активно розвивають на Заході. Вчені досліджують природу інститутів і їхній вплив на ринкове господарювання, основи інституційних трансформацій та інституційні умови фінансової діяльності держави⁶⁵. Але ці розробки часто є малокорисними для пояснення закономірностей економічних і податкових реформ у постсоціалістичних країнах, а також трансформації оподаткування в умовах євроінтеграції.

«Транзитивна» проблематика розвитку соціально-економічної системи цікавила українських і російських науковців. У своїх працях вони звертали увагу на недоречність простого копіювання інститутів розвинутої ринкової економіки та особливості національних моделей ринкових трансформацій⁶⁶. Інституційні умови податкового реформування в Україні вивчали В. Л. Андрущенко, Т. І. Єфименко, А. І. Крисоватий, І. О. Луніна, В. М. Мельник, А. М. Соколовська, В. М. Федосов. Зокрема, вчені наголошували на передчасності лібералізації оподаткування в умовах молоді ринкової економіки, розглядали вплив політичних і психологічних чинників на прийняття податкових рішень. Проте у цих дослідженнях, незважаючи на методологічну правильність й академічну скрупульозність, не йдеться (в контексті

⁶⁵ Див., наприклад, *Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты / Т. Эггертссон. – М. : Дело, 2001. – 404 с.; Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт. – М. : Начала, 1997. – 190 с.; Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Пер. з нім. С. І. Терещенко та О. О. Терещенка ; передмова та наук. ред. В. М. Федосова / Ш. Бланкарт. – К. : Либідь, 2000. – 654 с.; Стиглиц Д. Е. Крутое пике: Америка и новый экономический порядок после глобального кризиса : пер. с англ. В. Лопатка / Д. Е. Стиглиц. – М. : Эксмо, 2011. – 512 с.*

⁶⁶ Кузьминов Я. Институты: от заимствования к выращиванию (опыт российских реформ и возможности культивирования институциональных изменений) / Я. Кузьминов, В. Радаев, А. Яковлев, Е. Ясин // Вопросы экономики. – 2005. – № 5. – С. 5 – 27; Полищук Л. Нецелевое использование институтов: причины и следствия / Л. Полищук // Вопросы экономики. – 2008. – № 8. – С. 28 – 44; Геєць В. Деякі порівняльні ознаки трансформаційних моделей економіки України та Росії / В. Геєць // Економіка України. – 2005. – № 5. – С. 4 – 17; Геєць В. М. Суспільство, держава, економіка: феноменологія взаємодії та розвитку / В. М. Геєць. – К.: Ін-т екон. та прогноз. НАН України, 2009. – 863 с.

системного підходу) про врахування інституційного середовища при розробці податкової політики в цілому та у податковій стратегії інтеграції нашої держави до ЄС зокрема.

Висновки за підсумками дослідження будь-якого економічного явища не можуть претендувати на істинність без розгляду об'єкта дослідження як єдиного цілого і сукупності його елементів, які, функціонуючи взаємоузгоджено, визначають розвиток інших економічних процесів. Системність наукового пошуку – невід'ємна складова сучасної методології пізнання. Тому метою нашого дослідження є аналіз взаємодії структури і функціонування інститутів ринкової економіки, з одного боку, та податкової політики, що здійснюється в їхніх рамках, з другого, з точки зору наслідків для відтворювальних процесів. Особливу увагу вважаємо за доцільне приділити розгляду синергійного впливу трансформації інститутів і оподаткування на розвиток соціально-економічних систем країн ЄС і України.

Насамперед зазначимо, що інститути у вузькому розумінні – це правила економічної гри, встановлені законом і структурами, які забезпечують дотримання цих правил усіма економічними суб'єктами, використовуючи стимули, винагороди й покарання («батіг» та «пряник»)⁶⁷. Під усіма економічними суб'єктами розуміємо різні організації, підприємства державного і приватного секторів економіки, внутрішні та зовнішні агентства, які оперують у відкритій ринковій економіці, а також домашні господарства.

Поряд із правилами гри, які регламентують дії економічних суб'єктів, існує група правил, що визначають механізми їх підтримки і примусу до їх виконання. Ці правила регулюють поведінку тих, хто контролює дотримання умов гри економічними суб'єктами. Правила гри доповнюють правила контролю (правила нарахування і сплати податків існують разом із правилами податкового адміністрування). Тому, як стверджує Д. Норт, повне визначення інститутів включає в себе єдину сукупність правил гри і правил контролю⁶⁸.

⁶⁷ Колодко Г. Институты, политика и экономический рост / Г. Колодко // Вопросы экономики. – 2004. – № 7. – С. 40.

⁶⁸ Норт Д. Институты и экономический рост: историческое введение: THESIS / Д. Норт. – 1993, т. 1, вип. 2. – С. 73.

До інститутів ринкової економіки, базовими з яких є право власності та вільне ціноутворення⁶⁹, належать: контракт між економічними суб'єктами та судові процедури; ціна товару чи послуги, узгоджена між продавцем та покупцем, і право оскаржити постачання неякісного продукту, а також об'єднання споживачів, які посилюють їхні ринкові позиції у суперечках із виробниками та продавцями⁷⁰.

Інститути оподаткування – це форми взаємовідносин держави, платників податків та громадян-виборців і, з одного боку, право держави встановлювати, законодавчо регламентувати, організовувати справляння податків і податкових платежів, з другого – право суб'єктів ринку на судовий захист від неправомірних податкових вилучень та можливість здійснення громадського контролю за фіском.

Загалом до інститутів можна віднести:

1. Процедури і правила поведінки, передбачені законом або звичаєм;
2. Законодавчі та регулюючі норми, які захищають інтереси економічних суб'єктів і держави;
3. Адміністративні структури, які забезпечують задоволення економічних потреб суспільства: від уряду і державних фінансових органів до комерційних банків й товарних бірж;
4. Інститути в широкому розумінні, які включають ринкову культуру і менталітет.

Розробляючи податкову політику слід враховувати розвиток цих інститутів, що в сукупності утворюють інституційне середовище соціально-економічної системи держави. Причому на практиці це доволі складно здійснити, оскільки інституційне середовище є дуже неоднорідним. Зокрема, із позицій можливостей проведення інституційних трансформацій можна виокремити, уявивши у вигляді піраміди, три його рівні: формальні інститути (вершина), неформальні інститути та культурні традиції і цінності (основа)⁷¹.

⁶⁹ Кузьминов Я, Радаев В., Яковлев А., Ясин Е. Зазнач. праця. – С. 8.

⁷⁰ Колодко Г. Зазнач. праця. – С. 40.

⁷¹ *Williamson O. The New Institutional Economics: Taking Stock, Looking Ahead / O. Williamson. – Journal of Economic Literature, 2000, vol. 38. No 3. – P. 595 – 613.*

Формальні інститути фіксуються у правових актах, а на рівні економічних суб'єктів – в укладених ними контрактах. Неформальні інститути представлені соціальними нормами, а на рівні суб'єктів ринку – їхніми домовленостями. Формальні й неформальні інститути тісно пов'язані, проте відмінності між ними є принциповими. Одна річ, коли економічні суб'єкти не ухиляються від сплати податків, тому що це забороняє закон і його порушення карається штрафними санкціями, а інша – коли вони керуються кодексом честі підприємця, оприлюднення порушення норм якого передбачає втрату репутації у ділових колах.

Формальні норми, затверджені повноважними органами, фіксуються у правових актах або письмових вказівках, котрі спираються на правові акти. На відміну від них, неформальні правила зазвичай не мають конкретних «авторів». Їхній зміст найчастіше документально не підтверджується, а якщо це й відбувається (наприклад, як у разі прийняття згаданого кодексу честі підприємця), такий документ формально не є обов'язковим для виконання. Дотримання неформальних правил спирається на соціальний капітал, впевненість у тому, що інші знають ці правила й виконуватимуть їх, а не на силові структури держави.

Прихований рівень неформальних інститутів часто залишається поза увагою, але їхня роль у реальній (а не добре описаній вченими-теоретиками «ідеальній») економіці є величезною. Згадаємо відомий вислів Д. Норта: «Ми, живучи в сучасному західному світі, вважаємо, що життя та економічні процеси підпорядковані писаним законам і правам власності. Проте навіть у найрозвинутіших економіках формальні правила утворюють невелику (хоча й дуже важливу) частину сукупності обмежень, які формують наші ситуації вибору ... Нашу поведінку значною мірою визначають неписані кодекси, норми, умовності»⁷².

Неформальні норми ґрунтуються на ширшій основі культурних традицій та цінностей. Останні пов'язані з відтворенням усталених практик поведінки, що перетворилися на звичку. На цьому рівні люди

⁷² Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт. – М. : Начала, 1997. – С. 56.

повторюють свої повсякденні дії напіваавтоматично, часто не думаючи про їхню ефективність і не надаючи їм великого значення. Утім, така безпроблемність є оманливою. Варто недікатно зачепити сферу традиційних дій з бажанням щось «поліпшити», відразу виникає захисна реакція, яка може бути болісною й емоційною. Культурні традиції – не просто механічне повторення одних і тих самих операцій. Їх відтворення пов'язане зі специфічними стилями життя, способами сприйняття інформації, з ідентифікацією людей з одними групами та їх протиставлення іншим. Саме це надає їм додаткової стійкості.

Водночас неформальні інститути й культурні традиції і цінності не є продуктом тільки спонтанного розвитку. На формування цих двох рівнів інституційного середовища можна впливати, але при цьому слід розуміти, що механізми їх трансформації є різними.

По-перше, різні рівні інституційного середовища змінюються з різною швидкістю. Закони щодо зниження ставок податків або запровадження податкових пільг для легалізації тіньових капіталів можуть бути прийняті доволі швидко. Водночас неформальні правила, котрі підтримують функціонування тіньового бізнесу, значно менше піддаються змінам. Найбільша інерція характерна для усталених традицій та цінностей (у нашому прикладі – фіскального менталітету). Вони не перебудовуються після змін формальних норм і за прикладом окремих, навіть дуже впливових, суб'єктів ринку. І якщо бажані зміни все-таки відбуваються, цей процес потребує тривалого часу. Ще жодній країні не вдалося швидко детінізувати економіку і, тим більше, позбутися явища ухилення від сплати податків. Крім того, швидкість інституційних трансформацій у різних країнах є різною, що обмежує можливості реалізації податкових реформ «за зразком» або «в межах встановленого діапазону».

По-друге, інструменти впливу на різні рівні інституційного середовища також є різними. Закони щодо зниження ставок податків або надання податкових пільг можуть без протидії прийматися парламентом. Проте, щоб змусити суб'єкти ринку розширити легальну господарську діяльність (відкоригувати неформальні схеми поведінки і ділові стратегії), потрібні щонайменше удосконалення податкового контролю (на-

Розділ 1. Трансформація європейського оподаткування в умовах інтеграційних процесів

полегливе адміністративне супроводження) і поява нових прибуткових легально функціонуючих підприємств (розповсюдження нових прецедентних зразків) протягом певного часу. Для впливу на культурні прошки й цього недостатньо. Необхідно ще переконати громадськість у тому, що держава не «лаштує пастки для бізнесу» і не буде знову підвищувати рівень оподаткування через нестачу коштів для фінансування видатків бюджету, а намагається, сприяючи економічному зростанню, забезпечити надійну фінансову основу свого функціонування за рахунок розширення податкової бази. В цьому важлива роль відводиться засобам масової комунікації, які, утім, не можуть швидко змінити суспільну думку. Більш того, різні країни доволі часто потребують застосування різних пакетів інструментів впливу на інституційне середовище, що ускладнює «зближення» податкових систем в межах інтеграційного утворення.

Інститути також не ізольовані один від одного. Правила, котрі регулюють економічні відносини, тісно переплітаються між собою. Тому не можна вносити масштабні зміни в одну сферу, не перебачивши наслідків у суміжних. Наприклад, можна підвищувати розміри санкцій за порушення податкового законодавства, але якщо не вдосконалювати оподаткування в цілому і податковий контроль зокрема, марно сподіватися на поліпшення податкової дисципліни. Або ж можна знижувати рівень оподаткування, та якщо не оптимізувати видатки держави і компенсувати значні обсяги фіскальних втрат за рахунок залучення державних позик незалежно від умов запозичення, то пришвидшення зростання ВВП, як і збалансування бюджету у перспективі, теж очікувати не варто. При економічних (податкових) трансформаціях необхідно враховувати принцип компліментарності інститутів, згідно з яким інститути доповнюють один одного і бажаного економічного (фіскального) ефекту можна досягти тільки на основі

взаємопов'язаних інституційних змін⁷³. Це також створює чимало обмежень при координації податкової політики у групі країн (перешкоджає податковій гармонізації і конвергенції оподаткування на території Об'єднаної Європи).

У країнах із розвинутою ринковою економікою інституційне середовище трансформації оподаткування є доволі гармонійним: культурні традиції та цінності слугують основою неформальної практики господарювання, а формальні інститути здебільшого не вступають у антагоністичну суперечність із неформальними і добре узгоджуються між собою. Адже розвиток ринкових і фіскальних відносин на Заході відбувався з поступовим утвердженням демократії, визнанням необхідності надання соціальних гарантій та закріпленням за державою ролі не лише «нічного сторожа» ринку, а й ініціатора соціально-економічних зрушень в інтересах суспільства. Інституційне середовище трансформувалось одночасно зі змінами в суспільній свідомості, а нові неформальні та формальні інститути, змінюючи не адекватні ринковому та фіскальному менталітету старі, органічно вписувались у функціонуючу інституційну структуру. Як наслідок, традиційними для західних податкових систем (у тому числі податкових систем країн ЄС-15) сьогодні є: доволі високий (значно вищий, ніж на початку ХХ ст.) рівень оподаткування, переважно нейтральні за своїм впливом на вибір стратегії господарювання податкові механізми і спрямованість оподаткування на створення оптимальних умов для суспільного розвитку на основі зростання ВВП.

Разом з тим повної гармонії трансформації оподаткування досягти не вдалося, і це навряд чи можливо. Перегляд податкових параметрів передбачає передачу фінансових активів одних економічних суб'єктів іншим, що перші не завжди сприймають позитивно, а тому блокують. Зокрема, підприємницький сектор часто намагається перешкодити прийняттю законів щодо підвищення ставок оподаткування (збільшення податкових вилучень не компенсує еквівалентне збільшення споживання

⁷³ *Amable B.* Institutional Complementarity and Diversity of Social System of Innovation and Production / *B. Amable.* – Discussion Paper FS/99-309, 1999 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://skylla.wz-berlin.de/pdf/1999/i99-309.pdf>.

ним суспільних благ), а якщо це не вдається, шукає шляхи зменшення податкового навантаження на бізнес, не бажаючи в повному обсязі виконувати нові фіскальні зобов'язання. Внаслідок цього держава недоотримує надходження податків та податкових платежів, що не дає змоги без державного запозичення (не завжди доступне через обмеження щодо розміру дефіциту бюджету) профінансувати додаткові видатки. Видатки держави доводиться коригувати із урахуванням реальних обсягів надходжень податків та податкових платежів й залучених позик. Теоретично оптимальної зміни параметрів перерозподільних процесів не відбуваються. Реальні темпи зростання ВВП виявляються меншими за потенційні. Економічний ефект податкової (інституційної) трансформації повністю або частково нівелюється впливом інерційної маси інституційного середовища.

В умовах розвинутої ринкової економіки як підвищення, так і зниження рівня оподаткування не забезпечує теоретично можливого зростання надходжень податків та податкових платежів⁷⁴, тінізація економічних відносин не зникає повністю навіть після створення сприятливих умов для легалізації бізнесу, посилення податкового контролю і популяризації фіскальних програм уряду, а дефіцит бюджету часто призводить до зростання державного боргу. Але, як правило (в умовах сприятливої кон'юнктури), прогнозовані зміни у відтворювальних та перерозподільних процесах, хоч і не в очікуваних масштабах, відбуваються і ВВП зростає. Розширення податкової бази дає змогу здійснювати боргові платежі, уникаючи підвищення рівня оподаткування та/або бюджетної кризи в майбутньому. Правда, під час рецесії ситуація може розвиватися по-іншому, що, зокрема, спостерігається у низці країн ЄС-15 починаючи з 2009 р. (про це йдеться у параграфі 2.1).

Таким чином, зрілі ринкові інститути і відповідне їм оподаткування забезпечують формування умов, необхідних для економічного зростання. Тому важливою передумовою підвищення ефективності перерозподілу ВВП, а отже, поліпшення макроекономічних показників є

⁷⁴ При зменшенні податкового навантаження – за рахунок розширення бази оподаткування.

відмова від небезпечних з огляду на опортуністичні реакції суб'єктів ринку (недоцільних через відносну оптимальність соціально-економічних систем країн із розвинутою ринковою економікою) радикальних податкових змін. Звісно, за кон'юнктурного спаду звикле до стабільності західне суспільство переглядає ставлення до реформ (полярність зміни поглядів залежить від глибини кризи). Проте завжди існує межа позитивного сприйняття трансформацій, що не сприяє «зближенню» податкових систем у межах інтегрованого ринку. В умовах значних національних відмінностей в оподаткуванні навіть країнам ЄС-15 важко «прийти до спільного знаменника» при податковому реформуванні, що, утім, спрощує завдання розробки податкової стратегії інтеграції нашої держави до ЄС.

У країнах із молодою ринковою економікою (постсоціалістичних країнах) інституційне середовище, навпаки, є складним, суперечливим утворенням. По-перше, постсоціалістична трансформація передбачає заміну інститутів етатичної економіки їхніми ринковими аналогами, зумовлюючи тимчасове співіснування елементів різних інституційних структур; по-друге, ринкові (формальні) інститути накладаються на стереотипи соціалістичного господарювання, що спричиняє появу специфічної (неформальної) практики економічної поведінки та формування «перехідної» ринкової культури; по-третє, чимало формальних інститутів, не знаходячи ринкового базису свого функціонування, перетворюються на фікцію або зазнають викривлень. Це призводить до зростання ролі неформальних інститутів у регулюванні соціально-економічних відносин, а згодом, якщо не відбувається адаптація формальних інститутів до неформальних, – до їх превалювання над формальними.

Корекцію ринкових інститутів оподаткування відразу після появи ознак їх обмеженої функціональності здійснили постсоціалістичні країни – сьогодні члени ЄС-27. Вони знизили високі для молодої ринкової економіки ставки податків, запровадили низку податкових пільг (деякі країни, зокрема, податкові канікули), а також спростили і пристосували до практики господарювання адміністрування податків. Як наслідок, вдалося уникнути значного згортання (активізувати розширення) фінансово-господарської діяльності суб'єктів ринку,

призупинити на той час доволі масштабну тінізацію економічних відносин і, відповідно, не допустити поглиблення кризи й подальшого звуження бази оподаткування. У свою чергу, зменшення надходжень податків та податкових платежів компенсувалось за рахунок державного запозичення, що дало змогу профінансувати виконання державою її базових функцій і першочергові заходи щодо трансформування соціально-економічної системи.

Економіки зазначених країн набували ринкових рис. Відбувалось засвоєння ринкової культури і формування в цілому позитивного ставлення до фіску, нові (формальні) інститути оподаткування ставали функціональною складовою інституційного середовища, а відповідна інституційним умовам податкова політика сприяла економічному зростанню.

Розширення бази оподаткування (зростання надходжень податків і податкових платежів) досить швидко дали змогу постсоціалістичним країнам ЄС обмежити залучення позик, а доходи від приватизації фінансово забезпечили обслуговування й погашення державного боргу. Потреби скорочення видатків бюджету і небезпечного з огляду на антагоністичні реакції суб'єктів ринку значного підвищення рівня оподаткування, недоцільних за тогочасних соціально-економічних реалій, не було. Податкова політика сприяла економічному зростанню надалі. Причому подальші трансформації оподаткування здійснювались вже на вимогу пристосування до нового інституційного середовища, яке дедалі більше походило на ринкове. Поступово скасовувалися неадекватні практики господарювання податкові пільги, ускладнювались адміністрування податків і податкова система в цілому.

Економічне зростання й успіхи у ринковому державотворенні дали змогу цим країнам вступити до ЄС. Утім, на нашу думку, ще не достатньо підстав для асимілювання їх оподаткування із західноєвропейським. По-перше, доволі значна тінізація економічних відносин (в середньому 26,0% проти 17,4% ВВП у країнах ЄС-15⁷⁵) та наявна «перехідна» практика господарювання не є тими інституційними

⁷⁵ *Schneider F.* New Estimates for the Shadow Economies all over the World [Електронний ресурс]. / *F. Schneider, A. Buehn, C. E. Montenegro.* – International Economic Journal No 24, 2010 – Режим доступу : http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2011/IEJ_NewEstimates_ShadEc_World.pdf.

умовами, за яких відбувається перерозподіл ВВП у Західній Європі. По-друге, нейтральне оподаткування та значні обсяги фінансування успадкованої з соціалістичних часів розгалуженої соціальної інфраструктури (намагання наздогнати «старожилів» Об'єднаної Європи передусім за рівнем соціального захисту населення) – не найкращі фіскальні форми сприяння економічному зростанню⁷⁶. Податкова політика у постсоціалістичних країнах ЄС повинна не лише підтримувати, як цього достатньо в умовах розвинутої ринкової економіки, стабільність функціонування соціально-економічної системи, а й забезпечувати її подальшу ринкову трансформацію. Тому для зазначених країн важливо здійснювати поступові (відповідні розвитку інституційного середовища) трансформації оподаткування з урахуванням раніше частково проігнорованого принципу компліментарності інституційних змін. За сучасного кон'юнктурного впливу капіталу до країн із розвинутою ринковою економікою актуальність цієї рекомендації лише зростає.

Значні відмінності інституційного середовища у країнах ЄС-15 та постсоціалістичних країнах ЄС часто ускладнюють або унеможливають конвергенцію податкових інструментів у Об'єднаній Європі, що не сприяє розвитку податкової гармонізації. Ці відмінності стають дедалі менш помітними, що слід враховувати при розробці податкової політики України в контексті стратегії інтеграції до ЄС (можуть встановлюватися нові вимоги до податкових систем країн – претендентів на приєднання до ЄС).

В Україні пристосування ринкових податкових механізмів до інституційного середовища відбувалося вже після настання глибокої економічної кризи та масової тінізації економічних відносин (до 1996 р. спостерігалася стрімке падіння ВВП, а тіньовий сектор у 1999 р. становив близько 52,7%⁷⁷). За таких умов зниження ставок податків і удосконалення механізмів їх справляння супроводжувалися макро-економічною стабілізацією і водночас викликали негативні фіскальні

⁷⁶ Відмова від активного використання податкових регуляторів розвитку стратегічно важливих напрямів економічної діяльності та вимивання ресурсів бюджету на численні соціальні програми (спрямування їх на часто невиправдане «проїдання»), призводить до відставання реальних темпів зростання ВВП від потенційних.

⁷⁷ *Schneider F., Buehn A., Montenegro C. E.* – Зазнач. праця.

наслідки. Вузька база оподаткування не забезпечувала навіть 3/4 надходжень податків та податкових платежів, необхідних для фінансування видатків держави; незважаючи на скасування одних і встановлення обмежень на інші видатки, бюджет зводився з дефіцитом. Покривався він за рахунок доходів від приватизації та державних позик, але дуже швидко й ці джерела фінансування видатків бюджету було практично вичерпано.

З огляду на обмеженість об'єктів приватизації і зниження їх вартості доходи від приватизації перетворилися із джерела збалансування бюджету на його ситуативні надходження, а спрямування значних фінансових ресурсів – на обслуговування й погашення державного боргу обмежило залучення позик. При цьому формування видатків бюджету за принципом мінімального фінансування не сприяло зростанню ВВП і сповільнювало ринкову трансформацію. Утверджувалось негативне ставлення до фіску.

Таким чином, в Україні інститути оподаткування спочатку, не відповідаючи інституційним умовам відтворювальних процесів, зазнали значних викривлень, а згодом, після їх адаптації до практики господарювання без урахування об'єктивної на той час потреби системної трансформації інституційного середовища (всіх його рівнів), не забезпечували ефективного перерозподілу ВВП та, внаслідок цього, частково втратили здатність слугувати регуляторами соціально-економічного розвитку.

Функціонування формальних інститутів також було неоптимальним. Формування соціально-економічної системи дедалі частіше підпорядковувалось розвитку неформальних інститутів, які, більш того, почали визначати напрями трансформування формальних, а отже – впливати на податкову політику. Запроваджувались численні, часто економічно необґрунтовані, податкові пільги, не вживалися адекватні заходи боротьби з тінізацією економічних відносин, і навіть адаптація оподаткування до інституційного середовища почала використовуватись для збагачення за рахунок бюджету певних економічних суб'єктів. Як наслідок, швидкими темпами зростали обсяги втрат від надання

податкових пільг і незаконного відшкодування ПДВ, корумпізувався податковий контроль.

Водночас зауважимо, що це відбувалося вже в умовах економічного зростання. Починаючи з 2000 р. розширення бази оподаткування компенсувало фіскальні втрати й забезпечувало незначне, порівняно з потенційно можливим, збільшення надходжень податків і податкових платежів. На нашу думку, в цей період однозначно позитивний вплив на відтворювальні процеси справило хіба що зниження ставки податку на прибуток (2004 р.). А в цілому, швидше, не трансформації оподаткування сприяли зростанню ВВП, а економічний розвиток забезпечив збільшення надходжень податків і податкових платежів.

Утім, суттєво збільшити видатки держави не вдавалося. З огляду на неможливість залучення відносно недорогих позик державне запозичення було мінімальним. Бюджет зводився з профіцитом або незначним дефіцитом. Лише в 2004 р. дефіцит зведеного бюджету було збільшено до 3,1%, активізувалося залучення позик. Проте за їх рахунок зростали насамперед соціальні видатки, що мало опосередкований вплив на динаміку ВВП і не прискорювало ринкову трансформацію. Фіск, як і раніше, не пов'язувався з ефективними перерозподільними процесами, що посилювало соціальну напруженість. Масштабна деформалізація економічних відносин, яка забезпечувала «процвітання» одних суб'єктів ринку і «виживання» інших, та менші потенційних темпи економічного зростання створювали не найкращі умови для суспільного розвитку. Потребу відновлення функціональності формальних інститутів, тобто їх превалювання над неформальними, було визнано офіційно.

У 2005 р. змінилися підходи до фіскальної політики в Україні. Було передчасно скасовано низку податкових пільг, уточнено базу оподаткування податком на прибуток, підвищено ставки акцизів, запроваджено жорсткішу процедуру відшкодування ПДВ. Також вживалися заходи щодо посилення податкового контролю; було приватизовано великий промисловий об'єкт за його ринковою вартістю; значно зросли, наблизившись до життєвих стандартів, соціальні виплати та заробітна плата у бюджетній сфері. В подальшому, зі збільшенням надходжень податків і податкових платежів унаслідок зростання ВВП і

детінізації економічних відносин, планувалося зменшити ставки ПДВ, податку на прибуток та внесків до державних соціальних фондів, а також збільшити капітальні видатки бюджету, профінансувати низку структурних реформ. Утім, ці наміри залишилися нереалізованими, до того ж не все із здійсненого мало однозначно позитивний економічний (фіскальний) ефект.

Передчасне скасування податкових пільг не лише ліквідувало один із способів уникнення оподаткування, а й призвело до зменшення інвестиційної привабливості нашої держави. Як наслідок, темпи зростання ВВП знизилися, масштабна детінізація економічних відносин так і не розпочалася (надмірний радикалізм у трансформації оподаткування дезорієнтує суб'єктів ринку). Запровадження жорсткіших умов відшкодування ПДВ не створило стимулів для розвитку експорто-орієнтованих виробництв, але одночасно, із збільшенням обсягів імпорту (в умовах зростання середньомісячної заробітної плати), посиленням митного контролю та скасуванням податкових пільг забезпечило вдвічі більші надходження ПДВ (як у 2004 р.). Також помітно зросли надходження податку на прибуток (майже на 50%), податку з доходів фізичних осіб і акцизного податку.

Однак навіть таке безпрецедентне збільшення податкових надходжень не забезпечило збалансування бюджету: частина соціальних видатків фінансувалася за рахунок державного запозичення й доходів від приватизації. Бюджет 2005 р. не став «бюджетом розвитку».

Силові спроби обмежити ухилення від оподаткування без організації ефективного перерозподілу ВВП були малоефективними (за винятком посилення контролю за сплатою податків при імпорті). Зміна керівників податкових органів та інтенсифікація контрольних (формальних) процедур не мали значного впливу на фіскальну поведінку суб'єктів ринку за масштабної деформалізації економічних відносин.

У 2006 – 2007 рр. оподаткування в Україні не зазнало суттєвих змін у напрямі погіршення, що сприяло економічному зростанню. Водночас часткове повернення до попередньої практики податкового контролю, яке не було доповнене іншими заходами запобігання фіскальним зловживанням, поглибило диспропорції перерозподілу ВВП.

У 2008 р. знову суттєво зросли соціальні видатки бюджету та посилювався податковий контроль. При цьому протягом дев'яти місяців року спостерігалися значне збільшення надходжень податків і податкових платежів, насамперед непрямих податків, і доволі високі темпи економічного зростання. Річ у тім, що розширення внутрішнього споживчого попиту стимулювало імпорт та меншою мірою розвиток національної економіки. Поступ у детінізації економічних відносин не відбувався. Набула загрозливих масштабів часткова переорієнтація перерозподільних процесів на сприяння зростанню ВВП інших країн, що мало багато негативних економічних і фінансових наслідків для України в умовах світової економічної кризи, яку країна відчула з кінця 2008 р.

Розширення соціальної складової функціонування держави відбувалося навіть під час стрімкого падіння ВВП (звуження бази оподаткування) у 2009 р. Більш того, робилися спроби збільшити доходи бюджету за рахунок підвищення податкового навантаження. Проте внаслідок зменшення обсягів споживання і нової, прогнозованої за таких обставин, тінізації економічних відносин, спостерігалося зменшення надходжень податків та податкових платежів. Як результат, дефіцит бюджету понад 10% ВВП фінансувався за рахунок державного запозичення, а державний борг зростав загрозливими темпами.

У 2010 р. за масштабної деформалізації господарювання, структурних перекосів економіки і не «витягнутих з тенет бідності» багатьох верств населення в Україні також доводилося вести пошуки податкових резервів і, зважено переглядаючи видатки бюджету, залучати нові державні позики. Подальші економічні (податкові) трансформації були ускладнені серйознішими, ніж раніше, інституційними «перешкодами».

Фіскальна свідомість так і не стала чеснотою українців, а суперечливі наслідки трансформації перерозподільних процесів у 2005 – 2010 рр. лише зміцнили негативне ставлення до фіску. Недовіра до інститутів оподаткування і надалі спонукала суб'єктів ринку підтримувати неформальну практику господарювання. Щоби підвищити ефективність податкової системи, необхідно було не просто лібералізувати оподаткування, гармонізувати з європейськими або спрощувати податкові механізми, підвищувати санкції за порушення податкового законодавства чи нарощувати персонал контролюючих органів, а й

намагатися створенням позитивних фіскальних прецедентів переконати громадян у можливості перерозподілом ВВП сприяти зрушенням у суспільному розвитку.

У 2011 р. набув чинності Податковий кодекс України. Одночасно із систематизацією податкового законодавства розпочалася масштабна податкова реформа. Відбулися (передбачено): спрощення податкової системи, зниження ставок податку на прибуток і ПДВ, введення низки пільг в оподаткуванні (переважно за галузевим принципом та для малого бізнесу), посилення фіскальних позицій акцизного податку, ресурсного і екологічного оподаткування, запровадження податку на нерухомість і другої ставки податку з доходів фізичних осіб, зміни у податковому адмініструванні. Незважаючи на те, що в Кодексі знайшло відображення чимало прогресивних положень, а у ЗМІ висвітлювалася концепція трансформації оподаткування, необхідним є подальше удосконалення податкової системи нашої держави.

У період посткризового відновлення, коли інвестиційні ресурси обмежені, немає певності у тому, що зниження ставок податків спонукатиме інвесторів вкладати кошти в економіку України або стане імпульсом для помітної детінізації економічних відносин, а більшість нових податкових пільг не обов'язково стимулюватиме технічне переоснащення виробництва. Утім, наслідком таких податкових трансформацій може бути зменшення доходів бюджету, а фіскальні втрати для України є вкрай небажаними з огляду на необхідність здійснення значних обсягів боргових платежів. Крім того, не вдалося уникнути суперечностей і «прогалин» у новому податковому законодавстві, а також несприйняття суспільством окремих податкових норм (під впливом громадських протестів було переглянуто підходи до модифікації спрощеної системи оподаткування малого бізнесу). Ці «гострі кути» податкової реформи (незважаючи на те, що ведеться робота з їх усунення) за відсутності зрушень у формуванні видаткової частини бюджету не сприятимуть пробудженню фіскальної свідомості.

На нашу думку, відновлення динамічного економічного розвитку на базі підвищення ефективності перерозподільних процесів та поліпшення функціональності інститутів оподаткування в Україні можна досягти шляхом проведення реформ, спрямованих як на подальше

удосконалення податкових інструментів (в тому числі на пошуки резервів збільшення доходів бюджету без помітного негативного впливу на зростання ВВП, скасування неефективних та запровадження нових інвестиційних податкових пільг, відповідних інституційним реаліям), так і на зміну підходів до використання надходжень податків та податкових платежів (на збільшення «бюджету розвитку» і синхронізацію розширення соціальної складової функціонування держави із темпами економічного зростання) і державного запозичення (докладніше про це йдеться у розділі 3). При цьому силові заходи, наголосимо ще раз, можуть бути лише доповненням прогресивних фіскальних змін.

Потрібно також вживати інші заходи, які забезпечать системну трансформацію інституційного середовища (поступове зменшення масштабів деформалізації економічних відносин). Поштовхом для реалізації відповідних реформ може бути, зокрема, підписання Угоди про асоціацію між Україною і ЄС, яка є важливим кроком на шляху втілення євроінтеграційних намірів нашої держави. До того ж, зазначена угода передбачає внесення низки змін до Податкового кодексу України, котрі сприятимуть адаптації вітчизняних податкових механізмів до гармонізованих податкових норм у ЄС.

Отже, інституційне середовище трансформації оподаткування в Україні суттєво відрізняється від інституційного середовища трансформації оподаткування і в країнах ЄС-15, і в постсоціалістичних країнах ЄС-27. Тому в податковій стратегії євроінтеграції нашої держави необхідно враховувати: 1) економічні та інституційні умови й тенденції податкової гармонізації, реформування податкових систем та конвергенції оподаткування в Об'єднаній Європі (останні докладніше проаналізовано у розділах 2 і 3); 2) зобов'язання України щодо внесення змін до Податкового кодексу відповідно до Угоди про асоціацію із ЄС; 3) особливості розвитку вітчизняних соціально-економічної системи та оподаткування.

Інституційними критеріями трансформації оподаткування в Україні повинні стати:

По-перше, *компромісність*. Слід збалансовувати інтереси держави, підприємницького сектору і громадян-виборців так, щоб усі суб'єкти перерозподільних відносин були задоволені результатами перерозподілу приблизно однаково. Оподаткування має забезпечувати максимум

надходжень податків та податкових платежів, не пригнічуючи підприємницької ініціативи; формування видатків бюджету має передбачати оптимальне поєднання заходів із надання соціальних гарантій, сприяння зростанню ВВП і прискоренню ринкових трансформацій; гармонізація вітчизняних податкових механізмів з європейськими не повинна негативно позначатися на економічних процесах.

По-друге, *компліментарність податкових змін*. Нові інститути оподаткування мають бути узгодженими з іншими формальними інститутами, передбачати заходи впливу на неформальний рівень інституційного середовища і позитивно оцінюватись суспільством. Причому при пропагуванні непопулярних податкових нововведень потрібно наголошувати на тому, що неефективні податкові механізми шкідливі як із позицій соціальної справедливості, так і з міркувань суто прагматичних. Вони, сповільнюючи зростання ВВП та трансформаційні процеси, згодом обертаються навіть проти тих, хто отримав від них вигоду спочатку.

По-третє, *відмова від радикальних податкових ініціатив*. Навіть за розвинутої ринкової економіки значні зміни в оподаткуванні пов'язані не так із позитивним економічним ефектом та розширенням податкової бази, як із фіскальними втратами, які доводиться компенсувати державним запозиченням. Для України таке джерело фінансування видатків бюджету не завжди доступне, а наслідки радикальних трансформацій часто бувають протилежними очікуванім. Тому удосконалення податкової системи повинне відбуватися не методом «великого стрибка», а поступово, одночасно зі змінами інституційного середовища.

По-четверте, *стабільність і гнучкість*. Податкова політика, з одного боку, не повинна виходити за межі визначених напрямів податкового реформування, а з іншого – має швидко реагувати на зміни у відтворювальних та фіскальних процесах.

Загалом сформоване інституційне середовище необхідно враховувати при розробці податкової політики лише у короткостроковому періоді, а у довгостроковій перспективі вже чинна податкова система має, сприяючи зростанню ВВП та пришвидшенню ринкових трансформацій, забезпечувати зміну інституційних реалій соціально-економічного розвитку та поступ у реалізації стратегії інтеграції України до ЄС.

РОЗДІЛ 2

РОЗВИТОК ПОДАТКОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ У КРАЇНАХ – УЧАСНИЦЯХ ЄС

2.1. Сучасні реалії господарювання і податкова політика у країнах ЄС-15

Як показано у розділі 1, незважаючи на посилення інтеграції, оподаткування у країнах ЄС-15 і нових країнах – учасницях ЄС має багато відмінних рис. З огляду на це ми вважаємо за доцільне розглянути особливості модифікацій податкової сфери у цих двох групах країн окремо, в ув'язці з економіко-інституційними умовами, які їх визначають.

Бурхливий соціально-економічний розвиток, який розпочався у країнах Заходу в ХХ ст., не міг не позначитися на їх оподаткуванні. Характерною рисою розбудови ринкової економіки стало періодичне коригування податкових механізмів, об'єктивно зумовлене необхідністю пристосування перерозподілу ВВП до середовища господарювання, що зазнавало постійних змін. Крім того, від часів Великої депресії традиційною практикою стало використання податкових інструментів з метою сприяння позитивним зрушенням у розвитку західного суспільства, тобто якщо ще 100 років тому податкова реформа вважалася екстраординарним заходом, то сьогодні вона є звичним явищем, а її глибина залежить від ефективності сформованої податкової системи за певних соціально-економічних умов. І звісно, модифікації оподаткування стали закономірною реакцією на кон'юнктурні зміни.

Найбільша з часів Великої депресії фінансово-економічна криза 2008 – 2009 рр. змусила країни ЄС-15, як і більшість країн світу, доволі суттєво трансформувати оподаткування. Спад ділової активності (звуження податкової бази) «вилився» у загострення ситуації з наповненням бюджету, а також зумовив необхідність використання адекватних податкових механізмів сприяння економічному зростанню, що, в свою

чергу, збільшило дефіцит фіскальних ресурсів та ще більше актуалізувало пошуки резервів зростання податкових надходжень. Досягнута у 2010 – 2014 рр. хитка економічна рівновага дещо пом'якшила бюджетні проблеми, проте не зменшила актуальності використання «фіскально безпечних» податкових стимулів за принципом спрямування максимуму фінансових ресурсів у «точки» зростання ВВП. Утім, незважаючи на схожість впливу зміни фаз економічного циклу на перерозподільні процеси у країнах Західної Європи, високорозвиненим країнам ЄС-15 з високим рівнем оподаткування та державам ЄС-15, які встановили відносно низький рівень перерозподілу ВВП, останнім часом доводиться вносити до своїх податкових систем різні за масштабами корективи.

Особливістю фіскальної сфери у більшості високорозвинених країн ЄС є встановлення високого рівня оподаткування. Ці країни, з одного боку, використовують потенціал доволі ефективного (у них) ринкового саморегулювання і регуляторні можливості податків, а з другого – прагнуть покращити динаміку та якість соціально-економічного розвитку шляхом формування надійної фінансової бази усунення державою «провалів ринку» і структурних диспропорцій. Причому дедалі більше ускладнення соціально-економічних систем вимагає постійного розширення сфери втручання держави у відтворювальні процеси за рахунок оптимізації видатків бюджету в умовах обмежень щодо розширення експансії фіску.

Як відомо, надмірна централізація ВВП пригнічує підприємницьку ініціативу, викликає тінізацію економічних відносин і, звужуючи базу оподаткування, підриває фінансову основу функціонування держави. У таких умовах досягнуті макроекономічні показники не відповідають потенційно можливим. Згідно з теорією Лаффера, максимального зростання ВВП, як і максимальних податкових надходжень, можна очікувати тільки за оптимального рівня оподаткування. Зрозуміло, що на відтворювальні процеси впливає ще багато інших неподаткових чинників, які часто діють у протилежному рівню оподаткування напрямі та ускладнюють встановлення взаємозв'язку саме між змінами у темпах зростання ВВП й межами податкової експансії. Окремі західні вчені цей

зв'язок взагалі заперечують⁷⁸. Є. В. Балацькому, навпаки, вдалося емпірично довести існування точок фіскального оптимуму⁷⁹. Але, у будь-якому разі, сьогодні ми можемо припускати, що надмірний рівень оподаткування негативно впливає на економічний розвиток, навіть якщо інші чинники діють на нього позитивно⁸⁰, а недостатня централізація ВВП (значне обмеження фінансової бази коригування державою структурних диспропорцій) таїть загрозу сповільнення економічного зростання внаслідок «консервування» неоптимальної соціально-економічної системи.

Високорозвинуті країни ЄС, з одного боку, можуть доволі суттєво підвищувати рівень оподаткування без помітного негативного впливу на економічний розвиток (у суб'єктів ринку залишається достатньо фінансових ресурсів після сплати податків і податкових платежів), а з другого – мають змогу сприяти зростанню ВВП за допомогою відносно раціональної (у них) фінансової діяльності держави. Щоправда, при формуванні і реалізації податкової політики їм доводиться враховувати те, що у світі є високорозвинуті держави з вужчими межами податкової експансії (за розвинутої ринкової економіки фактори виробництва характеризуються високою мобільністю), а ідеального перерозподілу ВВП неможливо досягти (фіскальні теорії базуються на спрощеному сприйнятті дійсності, а сучасна система державного управління не виключає прийняття помилкових фіскальних рішень). Тому навіть незначне розширення експансії фіску може дестимулювати економічне зростання.

Чимало інших високорозвинутих країн до 2008 р. відверто піддавали сумніву можливість близького до оптимального коригування державою соціально-економічних процесів та уникали широких меж

⁷⁸ Див., наприклад, *Sala-i-Martin X. 15 Years of New Growth Economics: What Have We Learnt?* [Електронний ресурс]. / *X. Sala-i-Martin*. – Columbia University Discussion Paper No 0102-47, 2002 – Режим доступу : www.columbia.edu/cu/economics/discpaper/DP0102-47.pdf.

⁷⁹ *Балацкий Е. Анализ влияния налоговой нагрузки на экономический рост с помощью производственно-институциональных функций* / *Е. Балацкий* // Проблемы прогнозирования. – 2003. – № 2. – С. 88 – 107.

⁸⁰ *Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки* / *А. М. Соколовська* // *Фінанси України*. – 2006. – № 9. – С. 68.

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

податкової експансії. Їх перерозподільні стратегії зводились в основному до формування фінансової бази усунення державою «провалів ринку» та централізації мінімуму фінансових ресурсів для усунення окремих структурних диспропорцій. При цьому у Великобританії, яка найбільше з високорозвинутих країн ЄС схилилася до ліберальної моделі фіскального регулювання, утвердилось особливе бачення такого мінімуму. Якщо США, Канада та Японія надавали найширші серед високорозвинутих держав можливості для прояву ринкового саморегулювання, то Великобританія навіть у 2009 р. здійснювала бюджетне фінансування широкого спектра видатків соціального та економічного спрямування за меншого, ніж у середньому в ЄС, рівня оподаткування. Британська фіскальна модель уособлює симбіоз, з одного боку, національних традицій втручання держави у відтворювальні процеси, а з другого – західноєвропейських тенденцій перерозподілу ВВП.

Великобританія – держава, яка інтегрується у європейський економічний простір і веде жваву торгівлю з багатьма країнами – не членами ЄС; утримується від вступу до Економічного і валютного союзу, але, незважаючи на це, активно впливає на економічну політику євросони і ЄС в цілому; тяжіє до ліберальної моделі оподаткування як одного з елементів сприяння розвитку приватного підприємництва та одночасно має досить потужний сектор підприємств державної форми власності; не надає особливого значення розбудові системи державних соціальних фондів, але закладає у бюджети значні обсяги фінансування соціальних програм. Ця країна завжди прагнула бути однією з високорозвинутих держав світу, неодноразово коригувала курс економічної політики і чи не найбільше у Європі докладала зусиль для збереження своєї національної економічної та фіскальної ідентичності.

Крім того, нижчий середнього у ЄС рівень оподаткування встановили чотири так звані середньорозвинуті країни ЄС-15. Греція, Ірландія, Іспанія та Португалія обрали ліберальну податкову стратегію, сподіваючись досягти швидкого нарощування економічного потенціалу. Причому ці країни з розвинутою ринковою економікою, з одного боку, свідомо вдалися до створення сприятливого податкового середовища для зростання ВВП та, по суті, відклали вирішення проблеми покращення

якості соціально-економічного розвитку (розширення сфери фінансової діяльності держави) на віддаленішу перспективу, а з другого – об'єктивно не можуть розбудовувати такі фіскальні системи як, наприклад, французька і шведська. Доволі низький показник ВВП на одну особу населення Греції, Іспанії і Португалії⁸¹ вимагає застосування інших, ніж у високорозвинутих країнах ЄС, підходів до формування податкових структур в умовах порівняно вузьких оптимальних меж податкової експансії. Ірландія, хоч до рецесії займала другу позицію у ЄС, після Люксембургу, за показником ВВП на одну особу населення⁸², але не зацікавлена у значному підвищенні рівня оподаткування у короткостроковій перспективі з огляду на загрозу дестабілізації функціонування економіки і державних фінансів. Це може звести нанівець всі її зусилля в напрямі досягнення таких якісних параметрів соціально-економічного розвитку (рівня доходів населення і прибутковості бізнесу, розвитку ринкової інфраструктури), як у високорозвинутих країнах світу.

Можливо, зазначені країни ЄС-15 з відносно низьким рівнем оподаткування ще б доволі тривалий період часу дотримувались ліберальної моделі фіскального регулювання, якби у 2008 р. не розпочалась фінансово-економічна криза. Різке погіршення кон'юнктури (масовий «відплив» з середньорозвинутих країн іноземного капіталу) змусило їх переглянути підходи до втручання держави у соціально-економічні процеси та зумовило необхідність відповідної оптимізації використання фіскально-регулюючого потенціалу оподаткування. Високорозвинуті країни ЄС з високим рівнем оподаткування мали дещо більше «поле для маневрів» в напрямі перегляду структури видатків бюджету.

Зазначимо також, що характерною рисою сучасних податкових реформ є велика непередбачуваність щодо їх соціально-економічних і фіскальних наслідків (через масштаби і несхожість останньої кризи на попередні). Крім того, модифікації оподаткування у країнах Західної

⁸¹ У 2010 р. ВВП на одну особу населення у Греції становив 25,0, у Іспанії – 26,9, у Португалії – 21,7 тис. дол. США при середньому показнику в розрізі 11 високорозвинутих країн ЄС 36 тис. дол. США (за даними Статистичного щорічника України за 2010 рік / За ред. О. Г. Осауленка. – К. : Консультант, 2011. – С. 544 – 545).

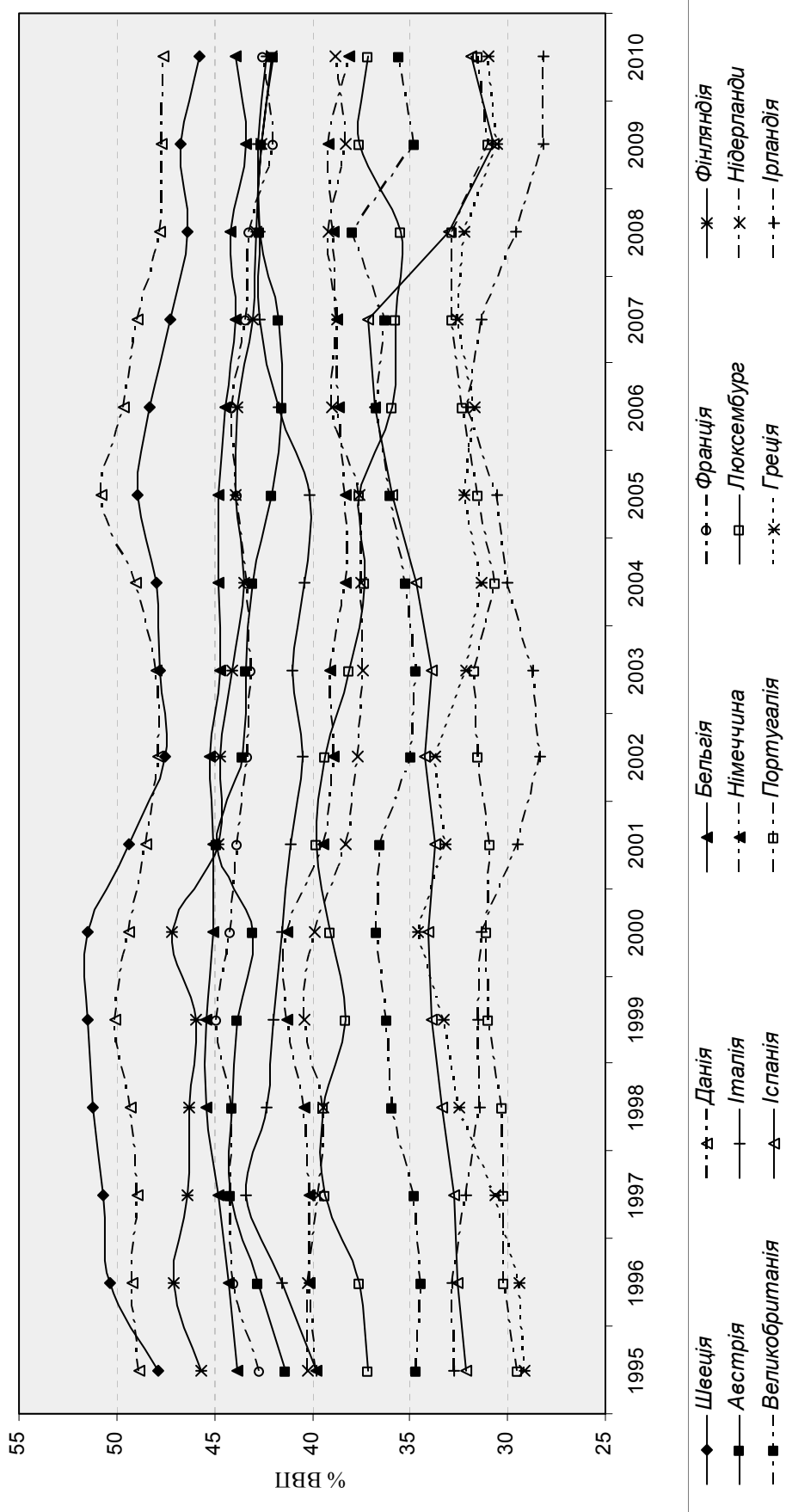
⁸² У 2010 р. друге місце у ЄС за показником ВВП на одну особу населення займали Нідерланди (36,9 тис. дол. США), а третю – Австрія (35,3 тис. дол. США). В Ірландії у 2007 – 2010 рр. цей показник зменшився з 40,9 до 35,2 тис. дол. США.

Європи (особливо високорозвинутих) ускладнені негативним ставленням суспільства до істотного коригування перерозподільних процесів, які до рецесії вважались близькими до оптимальних і забезпечували стійке зростання ВВП (всі хочуть повернути втрачене «процвітання», проте не так легко переконати громадян, що за відновлення висхідної динаміки економічного розвитку потрібно «платити»). Інакше кажучи, сьогодні податкова політика країн ЄС-15 значною мірою обмежена рамками докризової фіскальної стратегії.

Країни ЄС-15 завжди встановлювали рівень оподаткування, враховуючи загальноєвропейські і світові тенденції розвитку фіску та поточну кон'юнктуру, але насамперед відповідно до національних особливостей економіко-інституційного середовища і фіскальних традицій. Жодна з цих країн у 1995 – 2010 рр. не вдалася до радикальної (більше ніж на 7 відсоткових пунктів) корекції частки податків і податкових платежів у ВВП (рис. 2.1.1).

Швеція та Данія традиційно тяжіють до найширших в Європі та світі меж податкової експансії (близько 45 – 50% ВВП). У 1995 – 2010 рр. ці дві країни почергово утримували першість за рівнем оподаткування, дещо знизивши його після 2005 р. (з посиленням податкової конкуренції). Фінляндія, у 1995 – 2000 рр. займаючи третю позицію у ЄС за рівнем оподаткування, у 2001 – 2004 рр. провела ліберальні податкові реформи, а в 2010 р. централізувала за рахунок податків та податкових платежів меншу частку ВВП, ніж Бельгія, Італія та Франція. Італія – одна з небагатьох країн ЄС, яка у 2006 – 2009 рр. підвищувала рівень оподаткування (через загострення боргових проблем). Австрія протягом аналізованого періоду дотримувалась стратегії одного з найбільших у Європі фіскального втручання держави у відтворювальні процеси і при цьому розбудовувала одну з найефективніших у ЄС соціально-економічну систему. Про це свідчить хоча б той факт, що в умовах стагнації світової економіки у 2001 р. Австрія, на відміну від решти країн ЄС, підвищила рівень оподаткування на 1,9 відсоткового пункту і має один з найменших у світі тіньовий сектор⁸³.

⁸³ *Schneider F.* New Estimates for the Shadow Economies all over the World [Електронний ресурс]. / *F. Schneider, A. Buehn, C. E. Montenegro.* – International Economic Journal No 24, 2010 – Режим доступу : http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2011/IEJ_NewEstimates_ShadEc_World.pdf.



Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 180.

Рис. 2.1.1. Рівень оподаткування у країнах ЄС-15 у 1995 – 2010 рр.

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

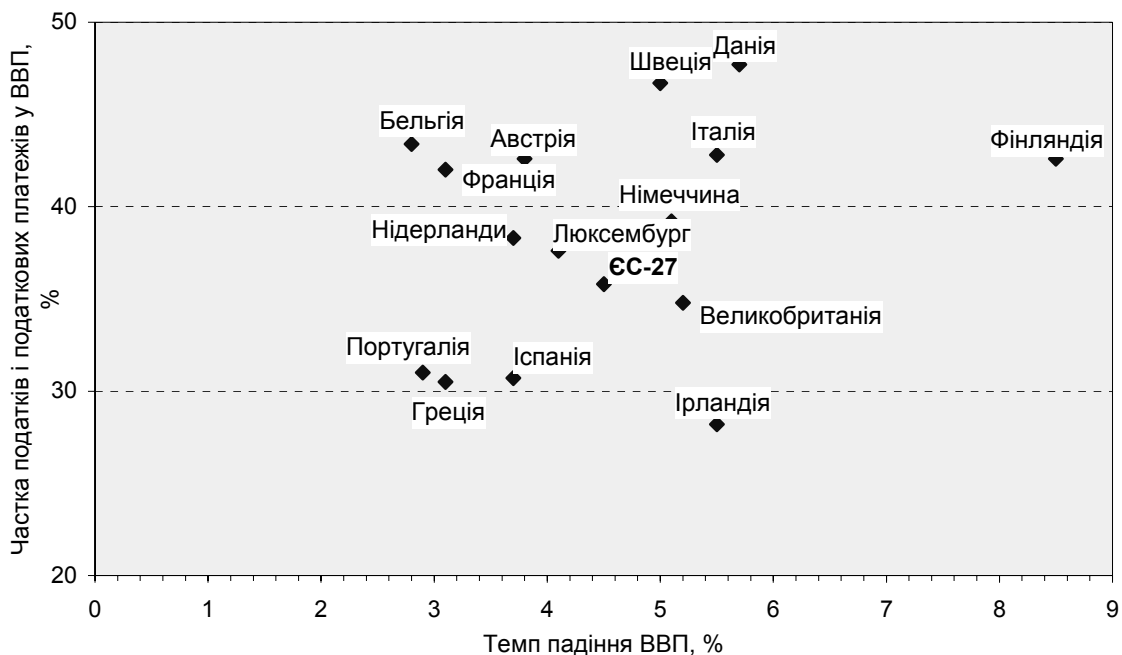
Бельгія та Франція у 1995 – 2008 рр. централізували за рахунок податків і податкових платежів 42,7 – 45,4% ВВП, дещо обмеживши податкову експансію у 2009 – 2010 рр. Німеччина до 1999 р. поступово підвищила рівень оподаткування до 41,3% ВВП, а у першому десятилітті двохтисячних років утримувала його у діапазоні від 38,1 до 39,4% ВВП. Нідерланди та Люксембург в останні шістьнадцять років то брали курс на податкову лібералізацію, то розширювали межі фіску. У 2006 – 2010 рр. Нідерланди централізували за рахунок податків та податкових платежів 38,3 – 39% ВВП. Люксембург у кризовому 2009 р. посилив податкову експансію з 35,5 до 37,6% ВВП (у високорозвинутої країни-карлика немає особливих проблем із організацією ефективної фінансової діяльності держави), послабивши її у 2010 р. на 0,5 відсоткового пункту.

Великобританія у 1995 – 2007 рр. утримувала рівень оподаткування у діапазоні 34,4 – 36,7% ВВП, у 2008 р. підвищила його до 37,9% ВВП, а у 2009 р. вдалася до його зниження на 3,1 відсоткового пункту (з поглибленням фінансово-економічної кризи лібералізувала фіскальне регулювання). Вже у 2010 р. ця країна централізувала за рахунок податків і податкових платежів 35,6% ВВП. Середньорозвинуті країни ЄС-15 у 1995 – 2005 і 2008 – 2009 рр. дотримувались стратегії вужчих, ніж у Великобританії, меж податкової експансії (правда, у 2006 – 2007 рр. рівень оподаткування Іспанії перевищив відповідний британський показник). Греція у 1995 – 2000 рр. посилювала роль фіску, а у 2001 – 2004 рр. провела ліберальні податкові реформи. Португалія була послідовнішою у податковій політиці, поступово, навіть під час стагнації світової економіки 2001 – 2003 рр., підвищуючи рівень оподаткування (за винятком 2004 і 2009 р.). Ірландія найбільше серед країн ЄС-15 перейнялась ідеєю розбудови ліберальної фіскальної моделі, проте у 2001 – 2007 рр. синхронізувала звуження і розширення податкової експансії із сусідньою Великобританією (Ірландія найбільше з острівних держав ЄС віддалена від континентальної Європи). Це дає підстави вважати, що Ірландія навряд чи відмовиться від надання ширших, ніж у середньому у ЄС, можливостей для ринкового саморегулювання, якщо Великобританія і далі уникатиме помітного підвищення рівня перерозподілу ВВП. Зазначимо також, що у 2009 – 2010 рр. у середньо-

*Розділ 2. Розвиток податкових інструментів
у країнах – учасницях ЄС*

розвинутих країнах ЄС-15 спостерігалось звуження податкової експансії: в Ірландії рівень оподаткування зменшився з 29,6 до 28,2% ВВП; у 2008 р. Греція, Іспанія та Португалія централізували за рахунок податків і податкових платежів 32 – 33% ВВП, у 2009 р. – 30 – 31%, у 2010 р. – 31 – 32% ВВП.

Як видно з рис. 2.1.2, під час рецесії ліберальна податкова стратегія не стала запорукою стабілізації економічної ситуації. У 2009 р. вищі середніх у ЄС темпи падіння ВВП були зафіксовані як у чотирьох країнах з найвищим рівнем оподаткування – Данії, Швеції, Фінляндії та Італії, так і у Німеччині та Ірландії. Причому Ірландія після десятиліть економічного буму опинилася у самому «вирі» кризи (її орієнтований на залучення іноземного капіталу фіскальний виявився неефективним за нових реалій господарювання).



Джерело: Real GDP growth rate [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&plugin=1&language=en&pcode=tec00115>; Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 180.

Рис. 2.1.2. Рівень оподаткування і темпи падіння ВВП у країнах ЄС-15 у 2009 р.

У 2010 р. темпи зростання ВВП у Великобританії (1,7%) і Португалії (1,9%) були доволі низькими, а у Греції, Ірландії та Іспанії

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасниках ЄС

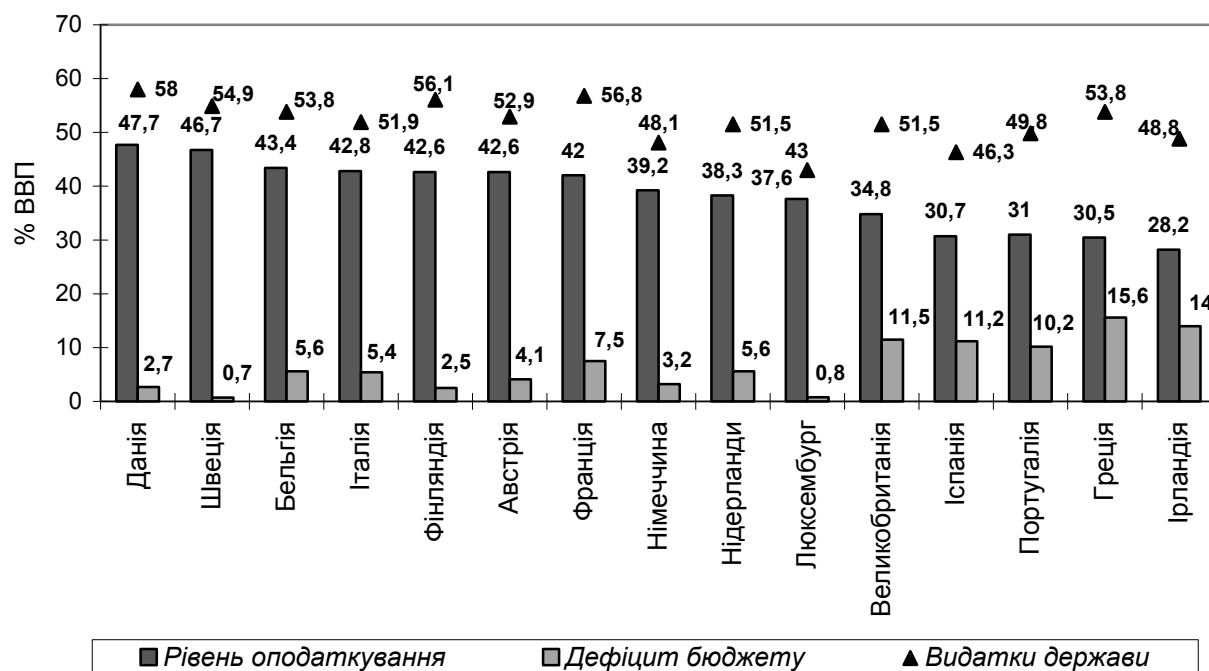
простежувався спад (його темпи склали 4,9; 1,1 та 0,2% відповідно). Натомість найбільші у ЄС-15 темпи економічного зростання спостерігалися у Швеції (6,6%), Німеччині (4,0 %), Фінляндії (3,4%), Люксембурзі (3,1%). У 2011 р. Греції та Португалії не вдалося досягти висхідної динаміки економічного розвитку, у той час як в Австрії, Німеччині, Фінляндії та Швеції темпи зростання ВВП становили більше 2,5%, а у Бельгії, Великобританії, Данії, Ірландії, Люксембурзі, Франції – більше 1%. У 2012 р. лише у чотирьох країнах ЄС-15 – Австрії, Ірландії, Німеччині й Швеції – було зафіксовано приріст реального ВВП (додаток А).

Порівняльний аналіз рівня оподаткування, дефіциту бюджету та частки видатків держави у ВВП у країнах ЄС-15 у 2009 р. (рис. 2.1.3) дав нам змогу виявити ще низку тенденцій. По-перше, незважаючи на значну варіацію показника рівня оподаткування, у чотирнадцяти країнах ЄС-15 видатки держави становили 45% ВВП і більше. При цьому найвужчі межі фінансової діяльності держави (43,0% ВВП) були зафіксовані у Люксембурзі, а найширші (58,0% ВВП) – у Данії. Тобто, чимало країн ЄС-15, будучи обтяженими «спадком» докризової податкової політики, під час різкого економічного спаду збільшували урядові видатки, але не вважали за доцільне посилювати податкову експансію, вели пошуки неподаткових джерел наповнення бюджету та (або) вдавалися до активного державного запозичення.

По-друге, Швеція, Люксембург, Фінляндія, Данія, Німеччина у 2009 р. обрали стратегію утримання дефіциту бюджету в межах 3,2% ВВП, підвищивши або практично залишивши без змін рівень оподаткування. У 2011 р. Швеція звела бюджет із профіцитом 0,3% ВВП, у Фінляндії дефіцит бюджету склав 0,5% ВВП, Люксембурзі – 0,6, Німеччині – 1,0, Данії – 1,8% ВВП (за середнього його значення у ЄС-15 – 4,5% ВВП), а державний борг становив від 18,2% ВВП у Люксембурзі та 38,4% ВВП у Швеції до 48,6% ВВП у Фінляндії та 81,2% ВВП у Німеччині (в середньому в ЄС-15 – 80,7%)⁸⁴.

⁸⁴ Provision of deficit and debt data for 2011 – first notification // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/LTY_PUBLIC/2-23042012-AP/EN/2-23042012-AP-EN.PDF.

*Розділ 2. Розвиток податкових інструментів
у країнах – учасницях ЄС*



Джерело: Provision of deficit and debt data for 2011 – first notification [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-23042012-AP/EN/2-23042012-AP-EN.PDF; Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 180.

Рис. 2.1.3. Рівень оподаткування, дефіцит бюджету і частка видатків держави у ВВП у країнах ЄС-15 у 2009 р.

Нагадаємо також, що чотири з цих країн (окрім Данії) першими серед «старожилів» ЄС увійшли у фазу посткризового відновлення. Тому моделі широких меж податкової експансії Швеції, Люксембургу, Фінляндії, Данії і Німеччини (з урахуванням реформ 2009 – 2012 рр.) є доволі ефективними. Підвищення (чи відмова від корекції) рівня оподаткування під час рецесії, спочатку справивши певний негативний вплив на відтворювальні процеси, не завадило цим країнам швидко відновити економічну рівновагу без істотного розбалансування державних фінансів.

По-третє, Австрія, Італія, Нідерланди, Бельгія, Франція у 2009 р. звели бюджет з дефіцитом 4,1 – 7,5% ВВП. При цьому Італія підвищила рівень оподаткування на 0,1 відсоткового пункту ВВП; у Франції частка податків та податкових платежів у ВВП знизилась на 1,2 відсоткового пункту за дефіциту бюджету 7,5% ВВП. У 2010 – 2011 рр. відбулося

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

зменшення дефіциту бюджету у Бельгії (до 3,7% ВВП), Італії (до 3,9% ВВП), Нідерландах (до 4,7% ВВП), Франції (до 5,2% ВВП). В Австрії зазначений показник у 2010 р. збільшився з 4,1 до 4,5% ВВП, зменшившись до 2,6% ВВП у 2011 р. (при одному із найкращих у ЄС-15 тренді економічного зростання). У 2008 – 2011 рр. державний борг Нідерландів зріс з 58,5 до 65,2% ВВП, Австрії – з 63,8 до 72,2, Франції – з 68,2 до 85,8, Бельгії – з 89,3 до 98,0, Італії – з 105,7 до 120,1% ВВП⁸⁵. Отже, фіскальну модель Австрії, як і до кризи, можна вважати доволі ефективною, а щодо Італії доводиться констатувати, що її оптимізація використання фіскально-регулюючого потенціалу оподаткування в умовах посткризового відновлення значною мірою зумовлена необхідністю вирішення гострих боргових проблем.

По-четверте, у 2009 р. дефіцити бюджету у всіх країнах ЄС-15 з відносно низьким рівнем оподаткування перевищили 10% ВВП. У 2010 – 2011 рр. Великобританії, Греції, Іспанії та Португалії вдалося дещо покращити ситуацію із збалансуванням державних фінансів, а дефіцит бюджету Ірландії у 2010 р. сягнув астрономічної позначки – 31,2% ВВП, зменшившись до 13,1% ВВП у 2011 р. При цьому в 2008 – 2011 рр. рівень державного боргу збільшився у Іспанії з 40,2 до 68,5% ВВП, у Ірландії – з 44,2 до 108,2, у Великобританії – з 54,8 до 85,7, у Португалії – з 71,6 до 107,8, у Греції – з 113,0 до 165,3% ВВП⁸⁶ (у середньорозвинутих країнах його критичне значення є нижчим, ніж у високорозвинутих⁸⁷). Фіскальну ситуацію ускладнює також те, що в 2014 р. у цих країнах не очікується відновлення докризової динаміки економічного розвитку (збільшення податкових надходжень внаслідок розширення бази оподаткування), а можливості для державного запозичення стають дедалі обмеженішими. Тому сьогодні податкова політика у Великобританії, Греції, Ірландії, Іспанії та Португалії, як ніколи раніше, підпорядкована домінантам фіскальної консолідації та «ревізії» податкових механізмів заохочення підприємництва.

⁸⁵ Там само.

⁸⁶ Там само.

⁸⁷ Як правило, високорозвинуті країни здійснюють запозичення на кращих умовах.

Зазначимо також, що із серйозними проблемами зі збалансуванням бюджету в 2009 – 2010 рр. стикнулися інші високорозвинуті країни, які традиційно дотримуються ліберальної моделі фіскального регулювання, – США та Японія (у 2009 р. їх рівень оподаткування становив 24 і 28,1% ВВП відповідно⁸⁸). У 2009 р. у США дефіцит бюджету сягнув 13,0% ВВП і в Японії – 10,4% ВВП, а у 2010 р. зменшився до 10,5 та 9,4% ВВП відповідно. Крім того, очікувалось, що у 2011 – 2012 рр. у США цей показник складе 9,6 та 8,2% ВВП і в Японії – 10,1 та 9,9% ВВП, а у 2012 р. у США валовий борг державного сектору управління сягне 106,7% ВВП (проти 76,1% у 2008 р.) і в Японії 234,5% ВВП (191,8% у 2008 р.)⁸⁹. Причому в 2011 р. США довелося шукати важке компромісне рішення у парадигмі «скорочення видатків бюджету – підвищення рівня оподаткування», щоб уникнути технічного дефолту, а Японія сьогодні (крім корекції податкових механізмів сприяння зростанню ВВП) змушена вишукувати фіскальні ресурси для ліквідації наслідків цунамі 2011 р. Все це говорить про те, що останнє погіршення світової кон'юнктури спровокувало кризу теорії лібералізму.

Разом з тим рецесія створила передумови для «переоцінки» широких меж податкової експансії. Актуальними темами для обговорення у експертному середовищі стали зменшення диференціації країн ЄС за рівнем оподаткування і перегляд європейської соціальної доктрини⁹⁰. Під час спаду окремі країни ЄС-15 зменшили ставки відрахувань до державних соціальних фондів для роботодавців (для підвищення конкурентоспроможності національної економіки) і найманих працівників (для стимулювання внутрішнього споживчого попиту). Зокрема, Швеція у 2009 – 2010 рр. дещо зменшила навантаження соціальних платежів на самозайнятих та працівників. У Франції у 2009 р. від сплати внесків на соціальне забезпечення звільнялися суб'єкти малого підприємництва (з чисельністю зайнятих до 10 осіб), за умови залучення

⁸⁸ Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2011 edition. – P. 44.

⁸⁹ Укрепление доверия в процессе управления рисками для экономического роста. Бюллетень «Бюджетного вестника», 16 июля 2012 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fm/2012/update/02/0712r.pdf>.

⁹⁰ *Fischler F.* Fiscal Reform in Europe [Електронний ресурс]. / *F. Fischler.* – London, 17 July 2009 – Режим доступу: www.foes.de/pdf/2009-07-17_GBE_Fischler.pdf.

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

додаткових працівників. Фіскальні втрати від такого антикризового заходу становили близько 700 млн. євро⁹¹. Португалія, що у 2009 р. займала дев'ятнадцяту позицію в ЄС-27 за часткою відрахувань до державних соціальних фондів у ВВП, навпаки, у 2010 – 2011 рр. розширила їх базу і вживала заходів для зменшення обсягів ухилення від них (з метою фіскальної консолідації). Проте в 2011 – 2012 рр. Великобританія, Греція, Італія, Люксембург, Нідерланди, Фінляндія і Франція посилили фіскальні позиції соціального оподаткування, а Ірландія і Швеція знизили ставки соціальних платежів для роботодавців (додаток Б). Крім того, Данія – лідер у Європі за рівнем оподаткування – у 2010 р. вдалася до лібералізації прямого оподаткування. З'явилися навіть перспективи досягнення зрушень у конвергенції податку з доходів фізичних осіб, що раніше піддавалось сумніву.

Рецесія та подальший дефіцит фіскальних ресурсів, а також протести проти оздоровлення державних фінансів за рахунок трудящих змусили країни ЄС-15 реформувати податок з доходів фізичних осіб у двох напрямках: 1) підвищення неоподаткованого мінімуму, зменшення ставок нижнього діапазону прогресивної шкали оподаткування, підвищення граничних сум доходу, що оподатковуються за певною ставкою, а також розширення сфери застосування інших соціальних пільг для стимулювання внутрішнього споживчого попиту (у цих країнах населення споживає левову частку товарів національних виробників); 2) підвищення податкового навантаження на високі доходи з метою мінімізації дефіцитів бюджетів. Зокрема, Великобританія, у 2008 р. перейшовши до прогресивного механізму справляння прибуткового податку за ставками 20 і 40%, з 2010 р. запровадила додаткову ставку 50% щодо доходів понад 150 тис. фунтів стерлінгів та обмежила вирахування з податкової бази для осіб, доходи яких перевищували 100 тис. фунтів стерлінгів. Правда, у 2013 р. максимальна ставка податку у Великобританії була знижена до 45% (додаток В).

Німеччина ввела додаткову ставку оподаткування надвисоких доходів у розмірі 45% ще у 2007 р., а в умовах погіршення кон'юнктури

⁹¹ *Островская Е.* Франция: преодоление кризиса / *Е. Островская* // *Мировая экономика и международные отношения.* – 2010. – № 4. – С. 61 – 62.

збільшила граничну межу доходу, що підлягає оподаткуванню за нею, підвищила неоподатковуваний мінімум та знизила мінімальну ставку прогресивної шкали із 15 до 14%. У 2010 р. Німеччина знову вдалася до підвищення неоподаткованого мінімуму та збільшила податкову знижку на утримання дітей. Франція, до і під час різкого спаду активно використовуючи пільгові механізми у прибутковому оподаткуванні, у 2010 р. встановила їх граничний обсяг у розмірі 20 тис. євро плюс 8% від оподаткованого доходу, а в 2011 – 2013 рр. підвищила максимальну ставку податку із 45,8 до 50,2%. Італія, ще до рецесії відчуваючи труднощі у збалансуванні бюджету, у 2007 р. зменшила другу і третю ставку шкали податку з доходів фізичних осіб з 33 до 27% і з 39 до 38% відповідно, запровадила нову четверту ставку 41%, але зберегла діапазон шкали 23 – 43% та підвищила граничну межу доходу, що оподатковується за максимальною ставкою. У 2010 – 2011 рр. максимальна ставка податку в Італії зросла з 44,9 до 47,3%, а в 2013 р. зменшилася до 43% (за рахунок скасування надбавки). У Люксембурзі в 2011 – 2013 рр. верхня межа прогресії зросла з 39 до 43,6%, а у Фінляндії в 2013 р. – з 49 до 51,1%. Австрія в 2012 р. запровадила надбавку 6%, яка застосовується до 1/6 до трудового доходу понад 185 тис. євро в рік (дохід понад 185 тис. євро оподатковується за максимальною ставкою 50%)⁹².

Португалія в 2010 – 2011 рр. збільшила максимальну ставку податку з доходів фізичних осіб із 42 до 50% (у 2011 р. прогресивна шкала оподаткування країни складалась з восьми ставок від 11,5 до 46,5% та надбавки 3,5 % до кожної ставки), а в 2012 р. ввела надбавку у розмірі 2,5%, за якою оподатковувався дохід понад 153,3 тис. євро, та скасувала надбавку 3,5%. Проте вже в 2013 р. максимальна ставка податку в Португалії зросла до 53% (з урахуванням надбавки 5%, яка застосовується до доходу понад 250 тис. євро поряд із надбавкою 2,5% щодо доходу 80 – 250 тис. євро). Греція у 2010 р. вдалася до підвищення граничної ставки з 40 до 49% (із урахуванням надбавки 4%). При цьому ставка 49% застосовувалася до доходу понад 100 тис. євро (раніше за

⁹² International tax alert. Issue nine. Spring 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pkf.com/media/843012/pkf%20international%20tax%20alert%20issue%209%20-%20spring%202012.pdf>.

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

ставкою 40% оподатковувався дохід понад 75 тис. євро), а кількість розрядів прогресивної шкали зростає з чотирьох до дев'яти (збільшився розмір прибуткового податку для осіб, які отримували доходи понад 26 тис. євро в рік, у той час як на громадян, річний дохід яких складає до 22 тис. євро, податкове навантаження дещо зменшилося⁹³). Утім, в 2013 р. максимальна ставка податку у Греції знизилася до 46% при запровадженні прогресивної шкали оподаткування з трьох ставок від 22 до 42% (за максимальною ставкою оподатковується дохід більше 42 тис. євро)⁹⁴. Іспанія в 2011 р. підвищила ставки податку з доходів фізичних осіб на 1 і 2 відсоткових пункти (до 44 і 45%), що застосовувалися до доходу понад 120 і 175 тис. євро відповідно, а на 2012 – 2013 рр. запровадила надбавки до кожної ставки шкали від 0,75 до 7%. Зазначимо також, що в Іспанії в 2008 – 2009 рр. надавалось вирахування з прибуткового податку у розмірі 400 євро для громадян, дохід яких не перевищував середній по країні. У 2010 р. таким вирахуванням могли скористатись тільки безробітні та малозабезпечені сім'ї, дохід яких був меншим 8 тис. євро в рік⁹⁵. Ірландія в 2011 р. обмежила заліки з податку з доходів фізичних осіб.

Лише Данія в 2010 р. суттєво знизила максимальну ставку оподаткування доходів фізичних осіб (з 62,3 до 55,4%), наблизивши її до середньої граничної ставки у ЄС-15.

Сьогодні ніхто не заперечуватиме того, що найбільш ефективним податковим інструментом регулювання підприємницької (в тому числі інвестиційної) діяльності є податок на прибуток (корпоративний податок). У докризовий період можна було спостерігати, як більшість країн ЄС знижували його базову ставку, аби залучити якомога більші обсяги капіталу (додаток Г). Під час різкого погіршення світової кон'юнктури лише кілька країн ЄС-15 зменшили ставку оподаткування прибутку: Великобританія (з 30 до 28%), Люксембург (із 29,6 до 28,6%) і

⁹³ *Квашнин Ю.* Кризис в Греции / *Ю. Квашнин* // *Мировая экономика и международные отношения.* – 2011. – № 4. – С. 71.

⁹⁴ Tax reforms in EU Member States 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_38.pdf.

⁹⁵ *Понеделко Г.* Испания: слабые перспективы роста / *Г. Понеделко* // *Мировая экономика и международные отношения.* – 2011. – № 4. – С. 65 – 66.

Швеція (з 28 до 26,3%). У 2010 – 2013 рр. до зменшення базової ставки корпоративного податку вдалися Великобританія (поетапно до 23%), Нідерланди (із 25,5 до 25%), Фінляндія (з 26 до 24,5 %), Італія (з 31,4 до 27,5%) і Швеція (до 22%). Причому Великобританія поєднала лібералізацію оподаткування прибутку з істотним посиленням фіскальної ролі ПДВ (за гострого дефіциту фіскальних ресурсів). Португалія та Франція (2012 р.) і Греція й Люксембург (2013 р.), навпаки, підвищили податкове навантаження на прибуток компаній. У 2013 р. середня базова ставка корпоративного податку в ЄС-15 становила 26,8%, варіюючи від 36,1% у Франції до 12,5% в Ірландії. У країнах із вищою базовою ставкою оподаткування, як правило, ширше використовувались інвестиційні податкові пільги.

Як відомо, нейтральне корпоративне оподаткування за низькою ставкою сприяє збільшенню обсягів інвестицій за налагодженого функціонування соціально-економічних систем високорозвинених країн. Проте навіть їм час від часу (особливо в умовах рецесії та посткризового відновлення) потрібно ініціювати прогресивні зміни, які визначатимуть поступ у економічному розвитку. А для цього необхідні податкові пільги інноваційно-інвестиційного спрямування і порівняно невисока базова ставка податку (для мінімізації ризику відпливу капіталу до країн зі сприятливішим податковим кліматом). Зауважимо, що країни ЄС-15 і до рецесії широко використовували пільгові механізми в оподаткуванні прибутку, а після погіршення світової кон'юнктури запровадили додаткові пільги. Зокрема, Великобританія у 2009 – 2010 рр. застосовувала податкову знижку 40% для нових інвестицій, а з квітня 2011 р. зменшила ставку податку для малих підприємств до 20%.

Італія на період з 1 липня 2009 по 30 червня 2010 р. запровадила податковий кредит у розмірі 50% щодо капіталовкладень в обладнання і устаткування. Нідерланди зменшили податкове навантаження на прибуток новостворених підприємств, суб'єктів малого підприємництва, а також компаній, які проводять науково-дослідні роботи. Франція на 2009 – 2010 рр. втричі збільшила розміри податкових пільг при виконанні наукових досліджень для малого і середнього бізнесу, а також підвищила коефіцієнти амортизаційних відрахувань (для всіх без

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

винятку компаній)⁹⁶. Австрія підвищила норму амортизації до 30% на рік на інвестиції, здійснені у 2009 і 2010 рр., а Німеччина в 2009 – 2010 рр. надала можливість застосовувати норму амортизації у розмірі 25% щодо рухомого майна. Данія звільнила від оподаткування дивіденди і доходи від приросту капіталу дочірніх компаній.

У 2011 – 2012 рр. більшість країн ЄС-15 не вдавалася до нового розширення сфери застосування інвестиційних податкових пільг. Одними з небагатьох європейських країн, які це здійснювали, були Великобританія та Ірландія. У 2012 р. Великобританія ввела інвестиційну податкову знижку для окремих територій, а Ірландія – податковий кредит у розмірі 25% від кваліфікованих витрат на НДДКР, понесених після 1 січня 2009 р.⁹⁷.

Крім того, загострення рецесії змусило Іспанію запровадити пільги для сприяння зайнятості⁹⁸: 1) зменшення ставки корпоративного податку на 5 відсоткових пунктів для малих підприємств (за умови використання праці не більше 25 чоловік та річного обсягу виручки до 25 млн. євро), які збільшували (або не зменшували) чисельність найманих осіб (на 2009 – 2011 рр.); 2) покращення умов амортизації для суб'єктів ринку, які не скорочували своїх працівників (на 2009 – 2012 рр.); 3) значне зниження ставки податку для мікропідприємств (з річним оборотом до 1,5 млн. євро), які не вдавались до звільнення (або залучали додаткових) працівників (на 2009 – 2010 рр.)⁹⁹. На 2011 – 2012 рр. в Іспанії було передбачено застосування ставки корпоративного податку у розмірі 20% для компаній, річний обсяг виручки яких не перевищував 5 млн. євро.

⁹⁶ У Франції малий бізнес менш розвинутий, ніж загалом у ЄС-15. Помітне також відставання Франції від решти Західної Європи щодо розвитку інноваційного сектору (Островская Е. Зазнач. праця. – С. 52 – 53, 61 – 62).

⁹⁷ International tax alert. Issue nine. Spring 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pkf.com/media/843012/pkf%20international%20tax%20alert%20issue%209%20-%20spring%202012.pdf>.

⁹⁸ У 2010 р. рівень безробіття в Іспанії сягнув рівня 20,8% проти 8,5% в середньому у країнах ЄС-15 (Понеделко Г. Зазнач. праця. – С. 60).

⁹⁹ В Іспанії 99,9 % компаній належать до категорії малого та середнього бізнесу. З них підприємства сімейного типу (не використовують працю найманих осіб) складають близько 50%, мікропідприємства (до 9 працюючих) – 45%, малі (не більше 49 працюючих) – 4,3%, середні (до 249 працюючих) – 0,6% (Понеделко Г. Зазнач. праця. – С. 66).

Причому компанії з чисельністю працюючих менше 25 осіб не повинні були скорочувати працівників. За ставкою 20% оподатковувалися перші 300 тис. євро податкової бази, а решта прибутку підлягала оподаткуванню за ставкою 25%¹⁰⁰.

Низка країн ЄС-15, передусім тих, на економіці та державних фінансах яких найбільше позначилось погіршення кон'юнктури, прийняла окремі рішення в напрямі посилення фіскальних позицій податку на прибуток. Греція у 2008 – 2009 рр. використовувала прогресивну шкалу надбавок (максимальна надбавка – 10%) до податку для корпорацій, які отримували надвисокі прибутки, а у 2013 р. підвищила базову ставку корпоративного податку до 26% (після її зниження в 2011 р. з 24 до 20%). Португалія з липня 2010 р. до 2012 р. застосовувала надбавку 2,5% щодо оподатковуваного прибутку понад 2 млн. євро, а у 2012 р. замінила її прогресивною шкалою надбавок від 3 до 5% (щодо прибутку більше 1,5 млн. євро). Франція на 2012 – 2013 рр. запровадила додаткову надбавку з корпоративного податку у розмірі 5% для суб'єктів ринку, оборот яких перевищує 250 млн. євро. Великобританія з 1 квітня 2012 р. знизила норми амортизації з 10 і 20% до 8 та 18% відповідно.

Рецесія і посткризові фіскальні проблеми помітно «знецінили» доказову базу антагоністів активного розвитку оподаткування споживання. У країнах ЄС ПДВ та специфічні акцизи підтвердили своє «реноме» як надійного засобу наповнення бюджету незалежно від фази економічного циклу та рівня тінізації господарювання. На всій території інтеграції помітною стала закономірність: чим фіскально ефективніші у країні непрямі податки (насамперед ПДВ), тим менше її турбує проблема дефіциту бюджету.

У 2009 – 2010 рр. лише декілька країн ЄС-15 вдалися до посилення фіскальних позицій ПДВ (додаток Д). Греція та Іспанія у 2010 р. підвищили стандартну (з 19 до 23% і з 16 до 18% відповідно) і знижені (Греція – з 4,5 до 5,5% та з 9 до 11%; Іспанія – з 7 до 8%) ставки податку. При цьому Греція запровадила акциз на електроенергію та підвищила

¹⁰⁰ International tax alert. Issue nine. Spring 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pkf.com/media/843012/pkf%20international%20tax%20alert%20issue%209%20-%20spring%202012.pdf>.

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

ставки акцизного оподаткування сигарет, алкогольних напоїв і пального¹⁰¹, а Іспанія збільшила акцизи на енергетичні продукти, алкоголь й тютюнову продукцію. Португалія у 2010 р. підвищила стандартну ставку ПДВ із 20 до 21%, збільшивши знижені ставки оподаткування із 12 й 5% до 13 та 6% відповідно. Ірландія у 2009 р. підвищила стандартну ставку ПДВ до 21,5%, але в 2010 р. знову повернулася до ставки 21%. Фінляндія у 2009 р. підвищила стандартну ставку ПДВ з 22 до 23% та зменшила його знижену ставку з 17 до 13% (для продуктів харчування). Фінляндія, Франція, Бельгія включили до сфери застосування знижених ставок ПДВ послуги ресторанного бізнесу (Бельгія також будівництво приватного і соціального житла), Німеччина – готельні послуги, Іспанія та Нідерланди – ремонт будівель. Великобританія ж на період з 1 грудня 2008 по 31 грудня 2009 р. зменшила стандартну ставку ПДВ з 17,5 до 15%, компенсуючи фіскальні втрати підвищенням ставок акцизів на алкогольну і тютюнову продукцію. Фінляндія, Ірландія, Данія посилили фіскальну роль акцизного оподаткування, а Італія знизилу ставку специфічного акцизу на газ для промислового виробництва.

У 2011 – 2013 рр. у ЄС-15 відбулося нове посилення фіскальних позицій ПДВ (насамперед у країнах, у яких гостро відчувається дефіцит фіскальних ресурсів). У 2011 р. Великобританія підвищила стандартну ставку ПДВ до 20%, Португалія – до 23%. У 2012 р. Португалія включила до бази оподаткування ПДВ за стандартною ставкою їжу в ресторанах. Греція в 2011 р. продовжила реформу ПДВ підвищенням його знижених ставок (до 13 і 6,5%), звузивши сферу їх застосування. Італія з вересня 2011 р. збільшила стандартну ставку ПДВ до 21% (на 1 відсотковий пункт), а з жовтня 2013 р. – до 22%. Франція з січня 2012 р. підвищила знижену ставку ПДВ із 5,5 до 7 % щодо послуг ресторанів, книг, проїзду у громадському транспорті, ремонту житла, послуг із прибирання. В Іспанії з 1 вересня 2012 р. стандартна і більша зі знижених ставок ПДВ зросли до 21 і 10% відповідно одночасно зі звуженням сфери застосування знижених ставок, а у Нідерландах у жовтні 2012 р. було підвищено стандартну ставку податку з 19 до 21%. Ірландія

¹⁰¹ Після неодноразового підвищення ставки акцизу бензин у Греції став одним з найдорожчих в Європі (*Квашнин Ю.* Ззнач. праця. – С. 71).

з 1 червня 2011 р. знизила ставку ПДВ до 9% для готельного і туристичного бізнесу, а з 1 січня 2012 р. підвищила стандартну ставку податку до 23%. У Фінляндії в 2013 р. стандартна та знижені ставки ПДВ зросли на 1 відсотковий пункт (до 24; 14 та 10% відповідно).

У 2014 р. Франція підвищила стандартну та більшу зі знижених ставок ПДВ із 19,6 до 20% та з 7 до 10% відповідно. За станом на лютий 2014 р. стандартна ставка ПДВ у «старожилах» ЄС варіювала від 15% у Люксембурзі до 25% у Швеції та Данії. Крім Люксембургу лише в одній країні – Німеччині – ставка складала до 20%.

Сучасна податкова політика країн ЄС-15 (особливо тих, у яких розбалансовані державні фінанси) також спрямована на пошуки інших податкових джерел наповнення бюджету. Так, у Великобританії було передбачено підвищення збору на банківські операції та збору з підприємств нафтогазової промисловості (з 20 до 32%) з січня 2012 р.¹⁰².

У Греції був запроваджений податок на бонуси банкірів у розмірі 90%, а ставка податку на офшорні операції з нерухомістю зросла з 3 до 15%¹⁰³. Крім того, Греція вживає заходів щодо удосконалення податкового адміністрування (зменшення видатків на адміністрування, пришвидшення збору податкових недоїмок та пені, боротьба з контрабандою палива тощо). Португалія запровадила податок на банківський сектор і спеціальний податок на «тринадцяту зарплату», а також підвищила розміри фінансових санкцій за порушення податкового законодавства. Ірландія в 2011 р. акцентувала особливу увагу на «здешевленні» податкового адміністрування. Крім того, в Ірландії з 2012 р. справляється податок з домогосподарств, а на 2013 р. було заплановано запровадження податку на воду¹⁰⁴.

Італія, у якій в 2007 р. був один з найбільших на території Об'єднаної Європи (найбільший у ЄС-15) тіньовий сектор¹⁰⁵, з метою бюд-

¹⁰² Налоговые новости // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 5. – С. 70 – 71.

¹⁰³ Квашнин Ю. Знач. праця. – С. 72.

¹⁰⁴ Продолжение курса на бюджетную консолидацию. Бюллетень «Бюджетного вестника», июль 2011 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fm/2011/02/update/fmindexr.pdf>; Налоговые новости // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 9. – С. 61 – 63.

¹⁰⁵ Schneider F., Buehn A., Montenegro C. E. Знач. праця.

жетної консолідації вживає додаткових заходів щодо зменшення обсягів ухилення від сплати податків (за оцінками Казначейства країни, у 2010 р. фіскальний ефект від таких заходів склав близько 25,4 млрд. євро)¹⁰⁶.

Таким чином, під час останньої рецесії і у період посткризового відновлення відбулися і далі тривають чи не найбільші з початку ХХІ ст. зміни у податковій політиці країн ЄС-15. Необхідність розширення сфери втручання держави у соціально-економічні процеси змусила відповідним чином оптимізувати використання фіскально-регулюючого потенціалу оподаткування. Причому серйозні проблеми зі збалансуванням бюджету та загострення боргової ситуації спонукали країни з розвинутою ринковою економікою, які до погіршення світової кон'юнктури дотримувались ліберальної фіскальної моделі (не лише європейські), докладати особливих зусиль щодо збільшення податкових надходжень і перегляду податкових механізмів заохочення підприємництва. Отже, можна говорити про кризу теорії лібералізму. Простежуються, з одного боку, тенденція до зменшення диференціації країн ЄС-15 за рівнем оподаткування, а з другого – прагнення цих країн здійснювати податкові трансформації відповідно до національного економіко-інституційного середовища та в межах фіскальних традицій (щоб не «зашкодити» радикальними змінами зростанню ВВП).

Останнім часом у країнах – «старожилах» Об'єднаної Європи спостерігається конвергенція підходів до застосування податкових інструментів. Відбуваються: 1) посилення позицій непрямого оподаткування (насамперед у тих країнах, які відчувають найбільший дефіцит фіскальних ресурсів і до рецесії встановили відносно низькі стандартні ставки ПДВ); 2) перекладення основного навантаження прибуткового оподаткування на фінансово забезпечені верстви населення передусім за рахунок корекції прогресивного механізму справляння податку (при цьому в окремих країнах підвищення максимальної ставки податку з доходів фізичних осіб є тимчасовим); 3) оптимізація використання регулюючих можливостей корпоративного податку (зниження базових ставок оподаткування в окремих країнах і адаптація системи податкових пільг до нових економічних умов). Зазначені тенденції у розвитку

¹⁰⁶ Налоговые новости // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 5. – С. 71.

оподаткування у країнах ЄС-15 створюють передумови для формування новітньої західноєвропейської податкової парадигми, а тому повинні враховуватись Україною.

2.2. Особливості податкових реформ нових країн – учасниць ЄС

Податкова політика нових країн Об'єднаної Європи орієнтована на трансформації, які забезпечують рух у напрямі наближення національних соціально-економічних та фіскальних систем до їх західноєвропейських прототипів, але динаміка і траєкторія цього руху в кожній країні своя. Незважаючи на те, що світова криза 2008 – 2009 рр. та повільне посткризове відновлення актуалізували необхідність використання різними країнами схожих податкових інструментів для вирішення подібних економічних і бюджетних проблем, податкові реформи нових країн ЄС досі інколи нагадують різнобарвну палітру. Це пов'язано як з особливостями національних економіко-інституційних умов, які створюють обмеження у розвитку оподаткування, так і з вибором моделі фіскального регулювання.

Кіпр та Мальта у 2010 р. утримували рівень оподаткування, близький до середнього у ЄС (35,6% ВВП). Ці два невеликі за розміром середземноморські острови з розвинутою ринковою економікою, з одного боку, відносно легко вирішують завдання організації ефективної фінансової діяльності держави, а з другого – використовують ліберальні податкові механізми для сприяння зростанню ВВП і зменшенню завдяки цьому свого відставання у економічному розвитку від країн ЄС-15. Кіпр і Мальта тривалий час розвивали переважно індустрію туризму і тільки в останні десятиліття, із усвідомленням потреби проведення структурних реформ для поліпшення добробуту населення та переваг участі в євроінтеграції, взяли курс на розбудову соціально-економічних систем західноєвропейського зразка.

Спочатку для того, щоб активізувати підприємництво й залучити ззовні значні обсяги капіталу, Кіпр і Мальта використали офшорні технології – створили надзвичайно сприятливе податкове середовище господарювання. Це дало очікуваний результат. У них почали масово реєструватися навіть ті суб'єкти ринку, які вели фінансово-господарську

діяльність на території континентальної Європи, що забезпечило зростання податкових надходжень за рахунок розширення бази оподаткування (в офшорних юрисдикціях). Водночас додатково залучені до бюджету кошти спрямовувались на фінансування намічених реформ, що разом із активним інвестуванням (насамперед іноземного капіталу), створило підґрунтя для зростання ВВП на основі позитивних трансформаційних зрушень.

Щоправда, ці дві держави також перетворились на центри «відмивання» капіталу, а їх фіскальні політики стали загрозою для державних фінансів інших, в тому числі західноєвропейських, країн. Водночас Кіпр і Мальта не виключали можливість використання офшорних технологій тільки як тимчасового засобу – каталізатору, що має сприяти досягненню якісно нового рівня соціально-економічного розвитку і дати їм змогу вступити до ЄС та єврозони. Участь у цих інтеграційних утвореннях (передбачає поступову відмову від «податкового демпінгу») була визначена Кіпром та Мальтою стратегічним орієнтиром.

Постсоціалістичні країни – нові учасниці ЄС змушені використовувати у фіскальному регулюванні дещо інші підходи, ніж країни з розвинутою ринковою економікою, оскільки по-перше, в умовах постсоціалістичного господарювання не можна очікувати на високу ефективність не так давно сформованої системи ринкового саморегулювання, а отже, необхідно надавати державі доволі широкі повноваження щодо коригування соціально-економічних процесів. По-друге, через брак досвіду фінансової діяльності держави за ринкових перетворень збільшується ризик прийняття помилкових фіскальних рішень, чим створюються обмеження в розширенні податкової експансії (неефективні акумулювання й використання значного обсягу податкових надходжень дестимулюють розвиток легальної економіки і викликають тінізацію економічних відносин)¹⁰⁷. По-третє, структурні перекоси постсоціалістичного господарювання вимагають певної лібералізації оподаткування, тому постсоціалістичні країни повинні використовувати, на

¹⁰⁷ Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с; Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : Моногр. / Федосов В., Опарін В., Львовчкін С. ; за наук. ред. В. Федосова. – К. : КНЕУ, 2002. – 367 с.

перший погляд, взаємовиключні, фіскальні важелі, які дадуть змогу зменшити їх відставання у економічному розвитку від країн ЄС-15.

Вибір стратегії фіскального регулювання також ускладнюють постійні зміни економіко-інституційного середовища. Постсоціалістичні країни, на відміну від країн із розвинутою ринковою економікою, часто змушені вносити суттєві зміни у податкове законодавство. Якщо для західноєвропейських країн особливо важливим при формуванні і реалізації податкової політики є дотримання критерію стабільності, то для постсоціалістичних країн – критерію гнучкості¹⁰⁸. Стабільна, але вже неадекватна умовам господарювання, податкова система гальмує зростання ВВП. Водночас надмірний радикалізм у фіскальному регулюванні також не стимулює підприємницьку ініціативу (навіть якщо встановлюється близьке до оптимального співвідношення ринкового саморегулювання і фінансової діяльності держави). У постсоціалістичних країнах суб'єкти ринку доволі толерантно, сподіваючись на позитивні зміни, сприймають податкові нововведення, але не можуть ефективно функціонувати в умовах радикальних змін фінансових потоків¹⁰⁹.

Всім постсоціалістичним країнам ЄС довелося стикнутися із серйозними труднощами при формуванні ринкових соціально-економічних систем, не вдалося уникнути значної тінізації економічних відносин і вчасно провести всі намічені реформи. Найбільших успіхів у реалізації ринкових перетворень досягли Словенія, Чехія та Словаччина. Ці держави сьогодні економічно розвинутіші порівняно з іншими постсоціалістичними країнами ЄС¹¹⁰, а тому мають змогу встановити доволі широкі межі податкової експансії без загрози сповільнення зростання ВВП (як середньорозвинуті країни ЄС-15). Утім, таку мож-

¹⁰⁸ *Крисоватий А. І.* Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : моногр. / *А. І. Крисоватий*. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – С.136 – 141.

¹⁰⁹ *Балацкий Е.* Стабильность фискальной системы как фактор экономического роста / *Е. Балацкий* // *Общество и экономика*. – 2005. – № 2. – С. 118.

¹¹⁰ У 2010 р. ВВП на одну особу населення у Словенії становив 25,0, у Чехії – 22,6, у Словаччині – 20,2 тис. дол. США при середньому показнику в розрізі постсоціалістичних країн ЄС 16,9 тис. дол. США (за даними Статистичного щорічника України за 2010 рік / За ред. О. Г. Осауленка. – К. : Консультант, 2011. – С. 544 – 545).

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

лівість використовують лише Словенія, яка ще у 2007 р. приєдналася до єврозони, і Чехія.

Угорщина у 2007 – 2009 рр. була лідером серед нових країн ЄС за показником рівня оподаткування (у 2010 р. її випередила Словенія), надаючи дуже важливе значення соціальній складовій функціонування держави. Причому до останньої світової кризи Угорщина збільшувала соціальні видатки навіть в умовах відносно низьких темпів зростання ВВП¹¹¹, значного дефіциту бюджету та швидкого накопичення державного боргу¹¹².

Іншими постсоціалістичними країнами ЄС, які навіть під час кризи утримували рівень оподаткування на позначці вище 30% ВВП, були Польща і Естонія. Їм у 1995 – 2010 рр. вдалося досягти одних з найбільших у ЄС успіхів у нарощуванні ВВП¹¹³ в тому числі завдяки відносно активній фінансовій діяльності держави. При цьому Естонія стала першою з країн колишнього СРСР, яка приєдналася до єврозони (у 2011 р.).

У Литві, Румунії, Латвії, Болгарії, Словаччині поряд з Ірландією у 2010 р. були зафіксовані найнижчі у ЄС рівні оподаткування. Словаччина обрала ліберальну фіскальну стратегію для сприяння зростанню ВВП і, по суті, відклала на перспективу вирішення проблеми поліпшення якості соціально-економічного розвитку (розширення сфери втручання держави у досі багато в чому відмінні від західноєвропейських відтворювальні процеси). Ця країна у економічній політиці покладається насамперед на коригуючі можливості свого доволі ефективного, якщо порівнювати з країнами Балтії, ринкового саморегулювання.

Естонія, Латвія, Литва, маючи чи не найгірші серед постсоціалістичних країн ЄС стартові можливості розбудови економіки на ринкових

¹¹¹ І у 2005, і у 2010 р. показник ВВП на одну особу населення в Угорщині становив близько 17 тис. дол. США.

¹¹² Навіть у благополучному 2007 р. дефіцит бюджету в Угорщині склав 5% ВВП, а державний борг – досяг позначки 66,1% ВВП, яка була максимальною в розрізі нових країн ЄС (Provision of deficit and debt data for 2010 – first notification [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-26042011-AP/EN/2-26042011-AP-EN.PDF).

¹¹³ У 1995 – 2010 рр. ВВП на одну особу населення у Естонії збільшився у 2,18 разу (до 16,6 тис. дол. США), а у Польщі – у 1,91 разу (до 17,3 тис. дол. США).

засадах, тривалий час утримували помірний рівень оподаткування для того, щоб пом'якшити адаптацію підприємницького сектору до ринку. Як наслідок, їм вдалося швидко подолати кризові явища господарювання перехідного періоду і розпочати нарощування економічного потенціалу. Але країни Балтії, з одного боку, ще мають докласти чимало зусиль, щоб підвищити ефективність ринкового саморегулювання, а з другого – не уникнути необхідності удосконалення фінансової діяльності держави. У 2009 – 2010 р. Латвія та Литва зберегли низькі рівні оподаткування з метою заохочення підприємництва і одночасно оптимізували видатки бюджету, намагаючись вирішити найбільш нагальні проблеми соціально-економічного розвитку.

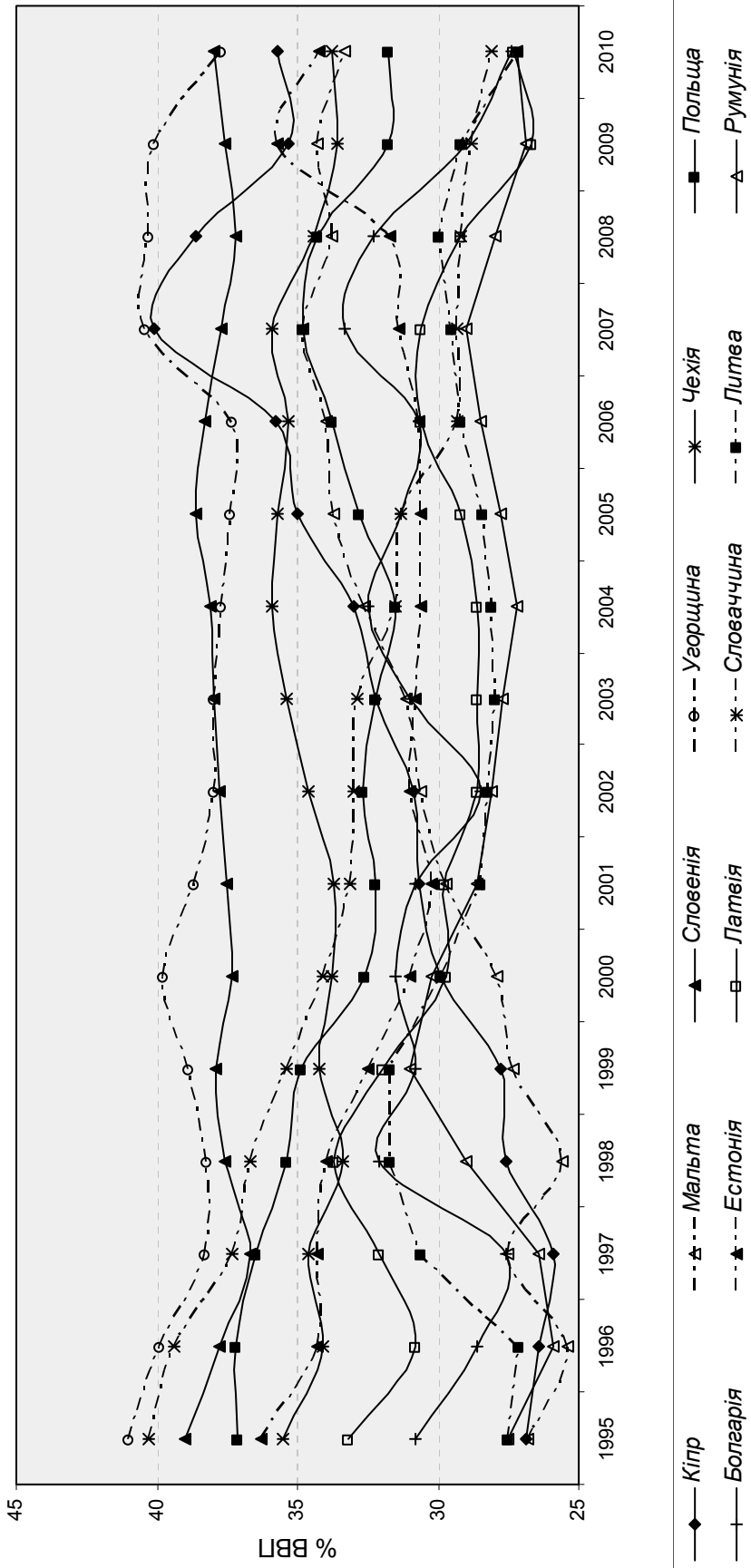
Болгарія та Румунія на початку ринкових перетворень пережили тривалу економічну кризу і є найменш розвинутими країнами ЄС-27¹¹⁴ (мають менші порівняно зі Словаччиною можливості розширення податкової експансії). Водночас більші, як у Словаччині, деформації ринкового господарювання вимагають доволі активного втручання болгарської та румунської держав у соціально-економічні процеси. Болгарії та Румунії вкрай важливо фінансово забезпечити вирішення складних завдань, серед яких реформа соціальної сфери. У 2010 р. фіскальною моделлю цих країн була податкова лібералізація.

Утім, як видно з рис. 2.2.1, у 1995 – 2010 рр. чимало нових країн доволі суттєво коригували стратегію фіскального регулювання, а під час останньої рецесії й початку виходу з неї в більшості країн було зафіксоване зменшення частки податків і податкових платежів у ВВП, у той час як в окремих країнах спостерігалось збільшення цього показника.

Кіпр та Мальта у 1995 – 1999 рр. утримували рівень оподаткування в межах 25 – 28% ВВП, а вже до 2004 р. (року вступу до ЄС) підвищили його до близько 33% ВВП. У 2007 р. їх частка податків та податкових платежів у ВВП досягла максимального значення (34,8% у Мальті та 40,1% у Кіпрі). Причому жодна інша країна ЄС у 1995 – 2007 рр. не підвищувала цей показник більше, ніж на 7,5 відсоткового пункту.

¹¹⁴ У 2010 р. ВВП на одну особу населення у Болгарії становив 11,5, у Румунії – 10,7 тис. дол. США.

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС



Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – Р. 180.

Рис. 2.2.1. Рівень оподаткування у нових країнах ЄС-27 у 1995 – 2010 рр.

Така радикальна зміна підходів до фіскального регулювання, хоч і дала змогу Кіпру та Мальті у 2008 р. приєднатися до євросони, але супроводжувалось доволі низькими темпами зростання їх ВВП¹¹⁵. В умовах несприятливої кон'юнктури 2008 – 2009 рр. частка податків та податкових платежів у ВВП у Кіпрі зменшилась до 35,3%, наблизившись до аналогічного показника Мальти. Утім, вже у 2010 р. рівень оподаткування у Кіпрі та Мальті становив 35,7 і 33,3% відповідно.

Угорщина, у 1996 – 1997 та 2001 – 2002 рр. лібералізувавши оподаткування, у 2003 – 2006 рр. не вдавалась до істотного коригування меж податкової експансії, у 2007 – 2009 рр., як у 1995 та 2000 рр., утримувала рівень оподаткування на позначці близько 40% ВВП, а у 2010 р. допустила його зниження до 37,7% ВВП (на 2,4 відсоткового пункту)¹¹⁶.

У Словенії протягом аналізованого періоду частка податків та податкових платежів у ВВП коливалась від 37,2 до 39 %. Чехія, у 1996 – 1998 рр. провела ліберальну податкову реформу, у 2002 р. взяла курс на розширення податкової експансії, у 2004 – 2007 рр. утримувала рівень оподаткування на позначці близько 35,5% ВВП, а у 2008 – 2010 рр. знизила його до 33,8% ВВП. У Словаччині у 1995 – 2010 рр. спостерігалось поступове зменшення частки податків та податкових платежів у ВВП з 40,3 до 28,1%. При цьому у Чехії та Словаччині у 2007 р. були найменші серед нових країн ЄС тіньові сектори економіки¹¹⁷, що може свідчити про відносну ефективність їх фіскальної політики 1995 – 2007 рр.

¹¹⁵ У 2003 – 2007 рр. середньорічні темпи економічного зростання у Кіпрі й Мальті становили 3,8 і 2,2% відповідно, а, наприклад, у Словенії – 4,8%, у Польщі – 5,2, у Чехії – 5,6, у Словаччині – 7,1, в Естонії – 8,1 % (за даними Real GDP growth rate [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&rcode=tec00115>).

¹¹⁶ Правда, у постсоціалістичних країнах заробітна плата та обсяги споживання (надходження податку з доходів фізичних осіб, соціальних платежів і податків на споживання) можуть зростати швидшими темпами, ніж ВВП, інколи зумовлюючи навіть збільшення (незмінність) рівня оподаткування при зменшенні ставок податків або розширенні сфери застосування пільгових податкових механізмів.

¹¹⁷ *Schneider F.* New Estimates for the Shadow Economies all over the World [Електронний ресурс]. *F. Schneider, A. Buehn, C. E. Montenegro* // International Economic Journal No 24, 2010 – Режим доступу: http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2011/IEJ_NewEstimates_ShadEc_World.pdf.

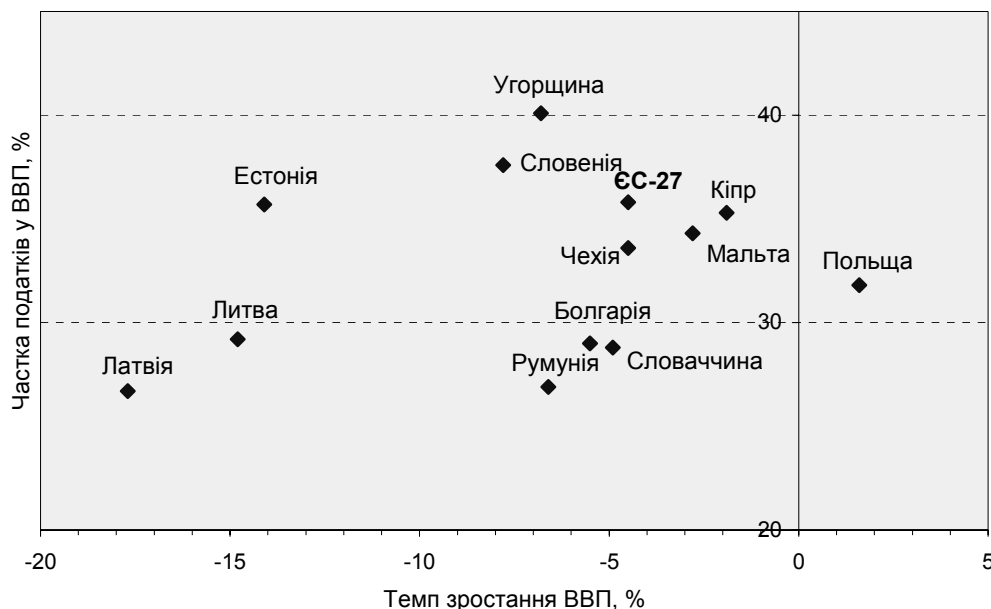
Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

У Польщі у 1997 – 2004 рр. спостерігалася тенденція до зниження рівня оподаткування, у наступні три роки відбулося його підвищення з 31,5 до 34,8% ВВП, яке змінилося звуженням меж податкової експансії до 31,8% ВВП (у 2009 р.). Естонія у 1996 – 1998 рр. утримувала частку податків і податкових платежів у ВВП на рівні близько 34%, у 1999 – 2008 рр. – у діапазоні 30,2 – 32,5%, а в умовах поглиблення фінансово-економічної кризи підвищила її до 35,7% з подальшим зниженням до 34,2% у 2010 р. У Латвії у 1996 р. було зафіксоване зниження рівня оподаткування з 33,2 до 30,8% ВВП, у 1997 – 1998 рр. відбулось його підвищення до 33,7% ВВП, після чого спостерігалось активне застосування ліберальних інструментів фіскального регулювання. У 2008 – 2009 рр. частка податків та податкових платежів у ВВП Латвії зменшилась з 30,6 до 26,7%, дещо збільшившись у посткризовому 2010 р. Литва у 1997 – 1998 рр. розширила податкову експансію із 27,1 до 31,7% ВВП, у 2000 – 2003 рр. лібералізувала оподаткування, у наступні п'ять років збільшила частку податків та податкових платежів у ВВП до 30%, допустивши її зменшення у 2009 – 2010 рр. до 27,1%.

Болгарія у 1995 – 2006 рр. то підвищувала, то знижувала рівень оподаткування (діапазон його коливання становив 27,6 – 32,5% ВВП), а у 2008 – 2010 рр. межі податкової експансії в цій країні звузились з 33,3 до 27,4% ВВП. У Румунії у 1996 р. частка податків і податкових платежів у ВВП зменшилась до 25,9%, у 1997 – 1999 рр. – збільшилась до 31%, а починаючи з 2001 р. – не перевищувала 30% (у 2010 р. становила 27,2%).

Потрібно зазначити, що у 2009 р. вищі середніх у ЄС темпи падіння ВВП були зафіксовані як у нових країнах Об'єднаної Європи із порівняно високим рівнем оподаткування – Чехії, Угорщині, Словенії, Естонії, так і у країнах, які найбільш активно застосовували ліберальні стратегії фіскального регулювання – Словаччині, Болгарії, Румунії, Литві, Латвії (рис. 2.2.2). Причому у країнах Балтії падіння реального ВВП перевищило 14%. Натомість Польща у 2009 р. була єдиною країною у ЄС, якій вдалося уникнути економічного спаду. Це дає змогу зробити висновок, що у постсоціалістичних країнах ЄС, як в Ірландії та низці інших країн з розвинутою ринковою економікою, податкова лібе-

ралізація не стала запорукою стійкості економіки в умовах погіршення світової кон'юнктури.



Джерело: Real GDP growth rate [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&plugin=1&language=en&pcode=tec00115>; Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 180.

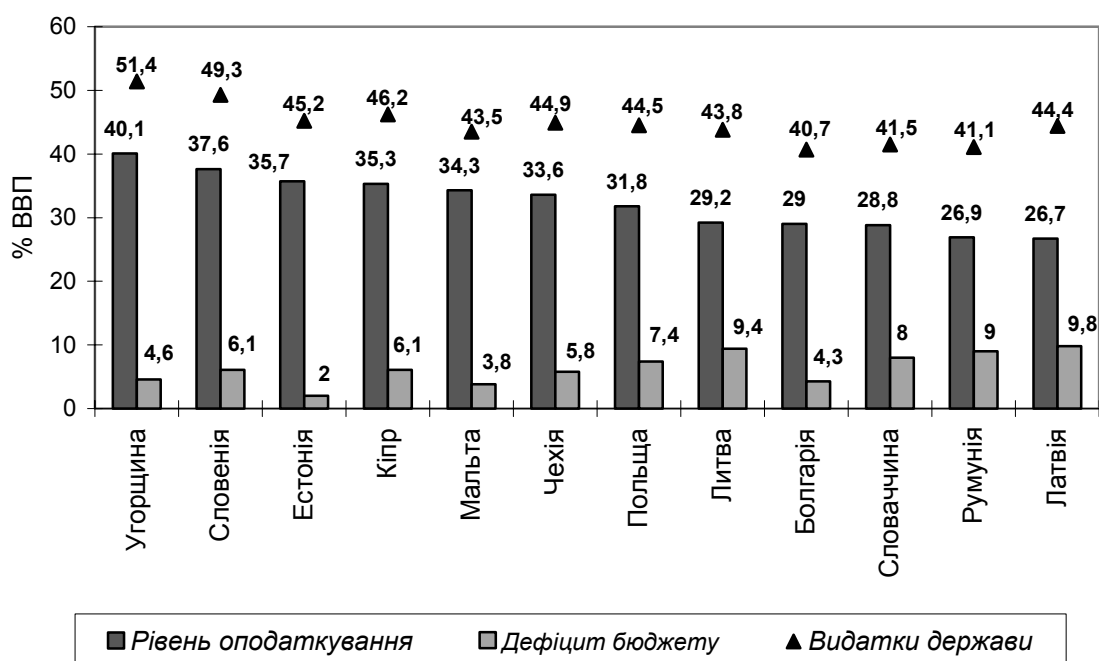
Рис. 2.2.2. Рівень оподаткування і динаміка ВВП у нових країнах ЄС-27 у 2009 р.

У 2010 р. Латвія та Румунія не змогли подолати кризи (їх темпи падіння ВВП становили 1,3 та 1,1% відповідно), а найбільш динамічне економічне зростання на території нових країн-учасниць євроінтеграції спостерігалось у Чехії (2,5%), Мальті (4,1%), Естонії (2,6%), Польщі (3,9%) і Словаччині (4,4%). У 2011 р. лише у п'яти нових країнах ЄС – Словаччині, Польщі, Латвії, Литві, Естонії темпи зростання ВВП склали 3% і більше. У 2012 р. в Угорщині, Чехії, Кіпрі та Словенії було зафіксовано спад, у той час як у країнах Балтії приріст реального ВВП перевищив 3,5% (додаток А).

Порівняльний аналіз рівня оподаткування, дефіциту бюджету та частки видатків держави у ВВП у нових країнах Об'єднаної Європи у 2009 р. (рис. 2.2.3) дає підстави ще для низки висновків. По-перше, варіація частки податків та податкових платежів у ВВП (від 26,7% у Латвії до 40,1% в Угорщині) значно відрізнялась від діапазону розбіж-

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

ностей меж фіскальної експансії (від 40,7% ВВП у Болгарії до 51,4% ВВП в Угорщині). Це означає, що під час поглиблення рецесії чимало нових країн ЄС, як і країн ЄС-15, розширювали сферу втручання держави у соціально-економічні процеси, але фінансували додаткові урядові видатки за рахунок неподаткових надходжень та/або активізації державного запозичення.



Джерело: Provision of deficit and debt data for 2011 – first notification [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-23042012-AP/EN/2-23042012-AP-EN.PDF; Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 180.

Рис. 2.2.3. Рівень оподаткування, дефіцит бюджету і частка видатків держави у ВВП у нових країнах ЄС-27 у 2009 р.

По-друге, Естонія в 2009 р. була єдиною країною ЄС, яка утримала дефіцит бюджету в межах 3% ВВП за значного підвищення рівня оподаткування (на 4 відсоткових пункти). У 2011 р. вона вже звела бюджет з профіцитом 1% ВВП, зменшивши державний борг до 6% ВВП (за середнього значення цього показника в розрізі нових країн ЄС –

45,8% ВВП, країн ЄС-27 – 82,5%, а країн єврозони – 87,2% ВВП)¹¹⁸. При цьому Естонія однією з перших серед нових країн ЄС увійшла у фазу посткризового відновлення, незважаючи на проблеми, пов'язані із заміною її національної валюти на євро. Тому можна вважати, що сучасна фіскальна модель Естонії (з урахуванням податкових реформ 2009 – 2012 рр.) є доволі ефективною. Підвищення рівня оподаткування в умовах кризи не завадило цій країні швидко відновити економічну рівновагу без розбалансування державних фінансів.

По-третє, у Мальті, Угорщині та Болгарії у 2009 р. дефіцит бюджету не перевищував 5% ВВП. При цьому у Мальті рівень оподаткування збільшився на 0,5 відсоткового пункту ВВП, а у Болгарії відбулося його зниження на 3,3 відсоткового пункту ВВП. У 2011 р. дефіцит бюджету у Болгарії та Мальті становив 2,1 та 2,7% ВВП відповідно, а Угорщина звела бюджет з профіцитом 4,3% ВВП. У 2011 р. державний борг у Болгарії склав 13,7% ВВП, у Мальті – 72,0, в Угорщині – 80,6% ВВП (проти 16,3, 62,3 і 73,0% ВВП у 2008 р. відповідно)¹¹⁹. З огляду на це можна зробити висновок, що у посткризових умовах Болгарія має доволі широке «поле для маневрів» при виборі між податковими та позиковими джерелами фінансування видатків бюджету (в тому числі завдяки докризовим досить широким межах податкової експансії), але обмежує активізацію державного запозичення, у той час як оптимізація використання фіскально-регулюючого потенціалу оподаткування Мальти та, особливо Угорщини значною мірою зумовлена необхідністю вирішення боргових проблем.

По-четверте, Чехія, Кіпр, Словенія, Польща, Словаччина у 2009 р. звели бюджет з дефіцитом 5,8 – 8,0% ВВП. Причому серед цих країн лише у Словенії було зафіксоване підвищення рівня оподаткування (на 0,4 відсоткового пункту ВВП). У 2010 р. у Чехії, Кіпрі, Словенії та Словаччині спостерігалось зменшення дефіциту бюджету, а у Польщі

¹¹⁸ Provision of deficit and debt data for 2011 – first notification [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-23042012-AP/EN/2-23042012-AP-EN.PDF.

¹¹⁹ Там само.

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

зазначений показник збільшився з 7,4 до 7,8% ВВП (при одному з кра-щих в Об'єднаній Європі тренді економічного зростання). У 2011 р. дефіцит бюджету у Чехії, Словаччині, Польщі зменшився до 3,1, 4,8 і 5,1% ВВП відповідно, а у Кіпрі і Словенії відбулося його збільшення з 5,3 до 6,3% ВВП та з 6,0 до 6,4% ВВП відповідно. У 2008 – 2011 рр. державний борг Словенії зріс із 21,9 до 47,6% ВВП, Словаччини – із 26,9 до 43,3, Чехії – з 28,7 до 41,2, Польщі – з 47,1 до 56,3, Кіпру – із 48,9 до 71,6% ВВП¹²⁰. Отже, найбільш економічно розвинуті серед постсоці-алістичних країн ЄС Словенія, Словаччина та Чехія пережили погіршення кон'юнктури, не допустивши загрозливих масштабів нако-пичення державного боргу, а Польща, створивши під час поглиблення світової рецесії сприятливе податкове середовище для зростання ВВП, практично вичерпала резерв активізації державного запозичення¹²¹. В умовах хиткої рівноваги посткризового відновлення всі країни за-значеної групи, як Мальта і Угорщина, змушені приділяти особливу увагу пошуку податкових джерел наповнення бюджету.

По-п'яте, у 2009 р. дефіцит бюджету в Румунії, Литві, Латвії пере-вищив 8% ВВП при зменшенні рівня оподаткування. У 2011 р. показ-ники дефіциту бюджету у цих країнах покращились (до 5,9, 5,5 і 3,5% ВВП відповідно). При цьому у 2008 – 2011 рр. відбулося зростання їх державного боргу з 13,4 до 33,3% ВВП в Румунії, з 15,5 до 38,5% ВВП у Литві, з 19,8 до 42,6% ВВП у Латвії¹²². Водночас, незважаючи на швидке накопичення державного богу, у Латвії і Литві в 2014 р. прогноуються одні з найвищих у ЄС темпи зростання ВВП (після фіскально орієнто-ваних податкових реформ 2010 – 2012 рр.). Отже, сьогодні податкова політика Латвії, Литви, Румунії також підпорядкована домінантам фіскальної консолідації та «ревізії» податкових механізмів заохочення підприємництва.

¹²⁰ Там само.

¹²¹ Як правило, вартість залучення державних позик (обслуговування державного боргу) для постсоціалістичних країн є вищою, ніж для країн з розвинутою ринковою економікою.

¹²² Provision of deficit and debt data for 2011 – first notification [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-23042012-AP/EN/2-23042012-AP-EN.PDF.

Як бачимо, у нових країнах Об'єднаної Європи погіршення світової кон'юнктури вказало не лише на недоліки активної лібералізації оподаткування, а й на відсутність беззаперечних переваг широких меж податкової експансії. З одного боку, особливо в сучасних умовах цим країнам-імпортерам капіталу необхідно створити сприятливе податкове середовища господарювання, аби привернути увагу інвесторів (Кіпр і Мальта сьогодні змушені під тиском міжнародної спільноти дедалі більше обмежувати використання офшорних стратегій, що часто погіршує їх економічну динаміку та наповнюваність бюджету). З другого боку, не менш важливою є оптимізація напрямів використання податкових надходжень. У нових (передусім постсоціалістичних) країнах ЄС громадяни часто вимагають підвищення соціальних стандартів до західноєвропейського рівня. Це породжує спокусу розширення соціальної складової функціонування держави в тому числі за рахунок скорочення економічних видатків бюджету¹²³. Встояти перед такою спокусою можуть не всі. Але перекося у нарощуванні соціальних видатків (зокрема, за високого рівня оподаткування та низьких темпів зростання ВВП, що до рецесії простежувалось в Угорщині), – роблять країну вразливою при появі кризових явищ¹²⁴ та негативно позначаються на перспективах її економічного розвитку.

Зауважимо, що антикризові заходи багатьох постсоціалістичних країн ЄС передбачали корекцію соціальної складової функціонування держави (в тому числі послаблення фіскальних позицій соціального оподаткування). Так, згадана нами Угорщина, що у 2008 р. займала

¹²³ У 2007 р. частка видатків держави економічного спрямування у ВВП в розрізі постсоціалістичних країн ЄС коливалась від 4,1% у Словаччині та Словенії до 6,9% ВВП у Чехії (в середньому становила 5,2% ВВП), а у 2010 р. – від 3,6% у Словаччині до 9,0% ВВП у Латвії (в середньому складала 5,7% ВВП) (*Freysson L. General Government expenditure trends 2005 – 2010: EU countries compared* [Електронний ресурс]. *L. Freysson* – Режим доступу : http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-SF-11-042/EN/KS-SF-11-042-EN.PDF; *Freysson L. General Government expenditure: Analysis by detailed economic function* [Електронний ресурс]. *L. Freysson* – Режим доступу : http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-SF-12-033/EN/KS-SF-12-033-EN.PDF).

¹²⁴ Хоча б тому, що зменшувати соціальні видатки завжди політично важко. При цьому країни з відносно високим рівнем оподаткування мають ширше «поле для маневрів» щодо оптимізації видатків держави порівняно з країнами, які обрали ліберальну фіскальну модель.

четверту позицію у ЄС (третю серед нових країн ЄС після Естонії та Чехії) за показником частки соціальних платежів роботодавців у ВВП, у 2009 – 2010 рр. знизила їх ставки на 5 відсоткових пунктів. Чехія, у 2008 р. будучи другою у Об'єднаній Європі щодо фіскальної ефективності соціального оподаткування, в умовах рецесії зменшила його ставки на 1,5 відсоткового пункту для найманих працівників та на 1 відсотковий пункт – для роботодавців. Болгарія у 2009 – 2010 рр. вдалася до зниження ставок відрахувань до державних соціальних фондів на 4 відсоткових пункти (на 2 пункти щороку).

У 2011 р. стратегія фіскальної консолідації Латвії передбачала підвищення ставок соціального оподаткування та інші фіскально орієнтовані заходи одночасно зі зменшенням видатків бюджету на охорону здоров'я та трансфертів місцевим органам влади, а також обмеженням соціальних виплат. У іншій країні з одним із найнижчих у ЄС рівнем оподаткування – Румунії – у 2010 – 2011 рр. розширення бази соціальних платежів та інші трансформації задля збільшення фіскальних ресурсів супроводжувались зменшенням фонду заробітної плати й чисельності зайнятих в державному секторі, скасуванням святкових бонусів та тринадцятої заробітної плати, «заморожуванням» пенсій, скороченням неефективних соціальних виплат, зменшенням субсидій на опалення та реформою сфери охорони здоров'я¹²⁵. У 2011 – 2012 рр. найбільше у ЄС підвищення ставок соціального оподаткування для роботодавців відбулося у Румунії та Словаччині (на 11,05 і 6 відсоткових пункти відповідно). У Словаччині також помітно зросли ставки соціальних платежів для працівників (додаток Б).

Зазначене підводить нас до ще одного висновку: для нових країн ЄС дуже важливими є також оптимізація розподілу податкового навантаження та вибір ефективних інструментів податкового регулювання. З одного боку, розвиток інтеграції передбачає конвергенцію окремих параметрів та механізмів оподаткування. З другого боку, соціально-економічні та інституційні умови (транзитивна специфіка)

¹²⁵ Продолжение курса на бюджетную консолидацию. Бюллетень «Бюджетного вестника», июль 2011 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fm/2011/02/update/fmindexr.pdf>.

господарювання вимагають від нових країн ЄС використання особливих податкових інструментів (національного «фіскального ноу-хау»), які будуть ефективніше, порівняно з традиційними для країн ЄС-15, сприяти зростанню ВВП. Тобто розробку податкової політики у нових країнах Об'єднаної Європи ускладнює пошук «золотої середини» між застосуванням специфічних податкових механізмів й адаптацією податкової системи до середовища інтегрованого господарювання.

Найбільше прагнення «йти особливим фіскальним шляхом» проявилось щодо податку з доходів фізичних осіб. Нові країни ЄС розділилися на дві групи: 1) країни, які за прикладом країн ЄС-15 розвивають прогресивне прибуткове оподаткування; 2) частина постсоціалістичних країн, які запровадили пропорційний механізм справляння податку, сподіваючись перетворити левову частку високих доходів на інвестиції та обмежити тінізацію економічних відносин. При цьому рецесія та хитка рівновага посткризового відновлення внесли корективи у розбудову податку з доходів фізичних осіб.

Якщо до погіршення кон'юнктури нові країни ЄС орієнтувалися насамперед на залучення значних обсягів іноземних інвестицій, то в сучасних умовах їм доводиться активніше вишукувати внутрішні інвестиційні ресурси. Відтак перед оподаткуванням доходів фізичних осіб у цих країнах постало завдання не лише збільшити внутрішнє споживання і забезпечити певний обсяг податкових надходжень, а й заохотити інвестування. Правда, країни по-різному підходять до вибору пріоритетів розвитку прибуткового оподаткування. Кіпр і Мальта застосовують прогресивний механізм справляння податку. При цьому у Кіпрі у 2012 р. його максимальна ставка зросла із 30 до 38,5%, перевищивши граничну межу прогресії у Мальті, яка протягом 1995 – 2012 рр. становила 35% (додаток В).

Словенія, у якій доходи населення найбільші у постсоціалістичній Європі, чи не єдина серед постсоціалістичних країн ЄС має змогу повною мірою використовувати фіскальні можливості податку з доходів фізичних осіб. Її прибуткове оподаткування базується на прогресії зі ставок 16; 27; 41 і 50% (остання ставка запроваджена на 2013 – 2014 рр.), а також зі збільшенням ставки зменшується величина стандартного

вирахування за принципом неоподаткованого мінімуму. Угорщина в 2007 р. підвищила максимальну ставку податку з доходів фізичних осіб до 40% (після її зниження у 2006 р. із 38 до 36%), у 2010 р. – до 40,6%, а в 2011 р. вдалася до іншого радикального кроку – перейшла до прибуткового оподаткування за ставкою 16% (із надбавкою 20,3%); у 2012 р. ця надбавка застосовувалася щодо доходу понад 202 тис. угорських форинтів у місяць, а у 2013 р. була скасована.

Більшість нових кран ЄС під час рецесії розширили сферу застосування пільгових соціальних механізмів у оподаткуванні доходів фізичних осіб, а Литва доповнила ці трансформації зменшенням пропорційної ставки податку з 24 до 15%. В Естонії зниження ставки прибуткового податку із 21 до 20% планувалося до погіршення кон'юнктури, але не відбулося (відстрочене до 2015 р.). Латвія у 2009 р. знизилася до 23%, у 2010 р. підняла її до 26%, у 2011 р. повернула її на рівень 25%, а у 2013 р. – знизилася до 24%. Румунія розширила базу оподаткування прибутковим податком за пропорційної ставки 16% (2011 р.).

У 2008 р. Чехія і Болгарія поповнили коло країн з пропорційним оподаткуванням доходів фізичних осіб. Чехія запровадила пропорційну ставку 15% замість прогресії з чотирьох ставок від 12 до 32%, а Болгарія обрала найнижчу в ЄС ставку 10%, яка замінила малопрогресивний механізм справляння податку за ставками 20 та 24%. Причому, якщо в Угорщині посилення прогресивності прибуткового оподаткування (за несприятливої кон'юнктури) було визнане неефективним, що дало змогу прихильникам пропорційної ставки пролобіювати ухвалення відповідного закону, то у Литві ведуться дискусії щодо повернення до прогресивного механізму справляння податку з доходів фізичних осіб¹²⁶. Більш того, Чехія та Словаччина в 2013 р. ввели другу ставку податку в розмірі 22 та 25% відповідно; у Словаччині ставка 25% застосовується поряд зі ставкою 19%. Зауважимо також, що прогресивне прибуткове оподаткування за ставками 18 і 32% не завадило Польщі в 2009 р. уникнути падіння ВВП (у 2008 р. максимальна ставка податку в країні становила 40%).

¹²⁶ Налоговые новости // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 5. – С. 69 – 70.

Податок на прибуток, у який закладено найбільші серед усіх податкових інструментів можливості для регулювання підприємницької активності, у нових країнах ЄС реформується дуже часто. До різкого економічного спаду 2009 р. більшість цих країн знижували його базову ставку, як правило, встановлюючи її на нижчому рівні, ніж «старожили» Об'єднаної Європи (додаток Г). У цьому є сенс. Нижча ставка корпоративного оподаткування – це компенсаційний механізм, який має спонукати інвесторів вкладати кошти за більшого рівня корупції та менш розвинутої ринкової інфраструктури, ніж у Західній Європі. Крім того, доходи суб'єктів ринку у нових країнах ЄС поки що не дають змоги встановлювати такі ставки податку, як у їх високорозвинутих сусідів.

Фіскальні проблеми 2009 – 2013 рр. змусили нові країни ЄС, як і більшість країн світу, дуже виважено підходити до подальшої лібералізації оподаткування прибутку. Однією з небагатьох країн ЄС, які у цей період вдалися до зниження базової ставки корпоративного податку, була Угорщина (до 20,6%). Відбулися також поступові зменшення ставки у Чехії (до 19%) і Словенії (до 17%); Естонія відклала таку податкову трансформацію, заплановану ще до рецесії. Литва в 2009 р. підвищила базову ставку корпоративного податку до 20%, проте в 2010 р. повернула її на рівень 15%. У Словаччині в 2013 р. відбулося збільшення цієї ставки із 19 до 23%. У 2013 р. базова ставка податку на прибуток у нових країнах ЄС варіювала від 35% у Мальті та 23% у Словаччині до 10% у Болгарії та Кіпрі за середньої ставки на території ЄС-27 23,0%, а в розрізі країн ЄС-15 – 26,8%.

Зазначимо також, що особливо в сучасних умовах нові країни ЄС потребують податкового заохочення інноваційно-інвестиційної діяльності шляхом надання податкових пільг (з метою спрямування максимуму обмежених фінансових ресурсів у «точки» зростання ВВП). Крім того, актуалізувалась необхідність податкової підтримки найбільш вразливих до появи кризових явищ галузей економіки та видів підприємницької діяльності за підвищення вимог до «фіскальної безпечності» (мінімізації можливостей для «проїдання») пільг. Утім, на практиці нові країни ЄС по-різному підходять до активізації пільгового

оподаткування прибутку. Так, Словенія при погіршенні світової кон'юнктури збільшила інвестиційну податкову знижку, а Словаччина – прийняла рішення про надання державних субсидій та податкових знижок для суб'єктів ринку, які виконують науково-дослідні роботи для бізнес-сектору. Низка інших нових країн ЄС, до рецесії суттєвого знизивши базову ставку корпоративного оподаткування, утрималися від запровадження нових (корекції) інвестиційних пільг.

Угорщина з липня 2010 р. зменшила ставку податку на прибуток до 10% щодо перших 500 млн. угорських форинтів податкової бази (це, насамперед, пільга для малого та середнього бізнесу), проте на 2012 р. встановила обмеження щодо перенесення збитків минулих періодів у розмірі не більш як 50% від оподаткованого прибутку за цей рік¹²⁷. Литва на період 2009 – 2011 рр. знизила ставку корпоративного оподаткування для малих підприємств із 13 до 5%, а у 2010 р. застосовувала ставку у розмірі 10% для сільськогосподарських виробників (у 2011 р. їх прибуток знову оподатковувався за базовою ставкою 15%). Болгарія ще до поглиблення фінансово-економічної кризи 2008 – 2009 рр. ініціювала п'ятирічні податкові канікули щодо оподаткування прибутку від сільськогосподарської діяльності, для обробної промисловості, виробництва високотехнологічної продукції і будівництва інфраструктури, а Румунія – запровадила ставку податку 2% для сільськогосподарських підприємств і низку звільнень від оподаткування (за базової ставки 16 %).

Найбільших змін у нових країнах Об'єднаної Європи останнім часом зазнали податки на споживання. Дефіцит фіскальних ресурсів змусив країни, які до рецесії уникали активного розвитку непрямого оподаткування, по-новому подивитись на його переваги як надійного джерела наповнення бюджету. Крім того, як було зазначено у параграфі 1.2, відмінності фіскального потенціалу непрямих податків у нових країнах ЄС та його «старожилах» є меншими, ніж прямих податків і соціальних платежів.

¹²⁷ International tax alert. Issue nine. Spring 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pkf.com/media/843012/pkf%20international%20tax%20alert%20issue%209%20-%20spring%202012.pdf>.

У постсоціалістичних країнах ЄС масштабні реформи оподаткування процесів споживання почались вже у 2009 – 2010 рр. Латвія та Литва підвищили стандартну ставку ПДВ з 18 до 21% (додаток Д), звузили сферу застосування його зниженої ставки (Латвія підвищила її з 5 до 10%), збільшили ставки специфічних акцизів на алкогольну і тютюнову продукцію. Латвія також посилила фіскальні позиції акцизного оподаткування природного газу, який використовується для опалення, а Литва – палива. Естонія обрала стратегію підвищення зниженої ставки ПДВ з 5 до 9% і звуження сфери її застосування при збільшенні стандартної ставки до 20%. Крім того, Естонія у 2010 р. збільшила ставки акцизів на паливо, тютюнову продукцію та алкоголь в 1,05 – 1,64 разу, на електроенергію – в 1,4 разу. Угорщина підвищила стандартну ставку ПДВ з 20 до 25% (повернула її на рівень 2005 р.) та встановила його знижені ставки 18% (для продуктів харчування) й 5% (для опалення). Чехія збільшила стандартну та знижену ставки ПДВ на 1 відсотковий пункт (до 20 і 10% відповідно), а також посилила фіскальну роль акцизів на сигарети, спирт, нафту та пиво. Словаччина у травні 2010 р. запровадила додаткову знижену ставку ПДВ у розмірі 6% для сільськогосподарської продукції, яка реалізувалась фермерами на ринках, а двома місяцями раніше знизилу ставку акцизу на дизельне пальне (Литва застосовувала такий регулюючий захід з 1 липня по 31 грудня 2010 р.). Словенія у 2009 р. посилила фіскальні позиції акцизного оподаткування бензину, алкогольної та тютюнової продукції, а у 2010 р. – скоротила період бюджетного відшкодування ПДВ із 60 до 21 дня (більшість нових країн ЄС зробили це роком раніше). Румунія у 2009 р. поєднала підвищення ставок специфічних акцизів на алкогольні напої та сигарети із зниженням ставки ПДВ до 5% щодо будівництва, а з 1 липня 2010 р. підвищила стандартну ставку ПДВ із 19 до 24% (відразу на 5 відсоткових пунктів). Болгарія у 2010 р. вдалася до посилення фіскальних позицій акцизного оподаткування тютюнової продукції, вугілля і електроенергії для виробничих потреб, виключивши із переліку підакцизних товарів автомобілі. Польща підвищила акцизи на сигарети та зменшила їх для моторного біопалива.

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

У 2011 р. трансформації непрямого оподаткування продовжились. У Польщі стандартна ставка ПДВ була збільшена з 22 до 23%, а знижені – з 7 до 8% і з 3 до 5%. Словаччина підвищила стандартну ставку ПДВ із 19 до 20%, скасувавши його знижену ставку 6%. Латвія знову збільшила стандартну (до 22%) та знижену (до 12%) ставки ПДВ, відмовилась від застосування зниженої ставки щодо електроенергії та природного газу для населення, а з липня 2011 р. підвищила ставки акцизів на алкогольні напої, сигарети і бензин. Литва ще більше посилила фіскальні позиції акцизного оподаткування алкогольної і тютюнової продукції, палива, а Естонія – сигарет (попри досягнутий у 2010 р. профіцит бюджету). Болгарія з квітня 2011 р. вдалася до підвищення зниженої ставки ПДВ із 7 до 9%. Румунія з метою фіскальної консолідації підвищила ставки акцизного оподаткування.

У 2012 – 2014 рр. відбулися нові реформи ПДВ. Угорщина, у 2011 р. послабивши фіскальні позиції прямих податків, у 2012 р. підвищила стандартну ставку ПДВ до 27% (раніше максимальна стандартна ставка податку в ЄС складала 25%). Чехія у 2012 р. збільшила знижену ставку ПДВ до 14%, а у 2013 р. підвищила і стандартну, і знижену ставки ще на 1 відсотковий пункт. У Кіпрі, після утримання в 2003 – 2011 рр. стандартної ставки ПДВ на мінімально допустимому в ЄС рівні 15%, були ухвалені рішення про її підвищення до 17% (з 1 березня 2012 р.), до 18% (з 14 січня 2013 р.) і до 19% (з 13 січня 2014 р.). У Словенії з липня 2013 р. стандартна ставка ПДВ зросла з 20 до 22%. Лише Латвія, досягши зрушень у збалансуванні бюджету, з липня 2012 р. знизила стандартну ставку ПДВ із 22 до 21% (до рівня Литви). Сьогодні діапазон коливання стандартної ставки ПДВ у нових країнах ЄС-27 становить 18 – 27%, а станом на лютий 2014 р. ця ставка у постсоціалістичних країнах Об'єднаної Європи варіювала від 20% у Болгарії, Естонії та Словаччині до 27% в Угорщині.

Крім того, в умовах несприятливої кон'юнктури нові країни ЄС (насамперед ті, у яких особливо гостро постала проблема дефіциту бюджету) вели пошуки інших резервів зростання податкових надходжень. Так, Кіпр запровадив постійний збір для банків у розмірі 0,095% від обсягу депозитів (крім депозитів іноземних фінансових установ та

внутрішніх міжбанківських депозитів)¹²⁸. Латвія підвищила ставки податків на нерухомість, автомобілі, лотереї та азартні ігри¹²⁹. Водночас у Латвії було ухвалено рішення про податкову амністію. Великі податкові боржники мали змогу уникнути сплати частини накопичених процентів та штрафів у разі погашення основної суми боргу¹³⁰. Чехія оголосила про наміри з 2014 р. розширити коло платників екологічного податку (власників автомобілів)¹³¹.

Таким чином, рецесія 2008 – 2009 рр. та подальше повільне посткризове відновлення справили помітний вплив на курс податкових реформ нових країн – учасниць ЄС. Загострення численних соціально-економічних та структурних проблем зумовило необхідність розширення сфери втручання держави у відтворювальні процеси, змусивши відповідним чином оптимізувати використання фіскально-регулюючого потенціалу оподаткування. Причому одні країни відразу обрали стратегію мінімального розбалансування бюджету, а інші – лише після швидкого накопичення «критичної маси» державного боргу почали докладати особливих зусиль щодо збільшення податкових надходжень та удосконалення податкових механізмів заохочення підприємництва. У постсоціалістичних країнах чи не найбільше з моменту їх вступу до ЄС актуалізувалась потреба оптимізації соціальної складової функціонування держави, а тим з них, які досягли найменших успіхів у нарощуванні ВВП і реалізації ринкових перетворень, проте за сприятливої кон'юнктури активно лібералізували оподаткування, довелося сповна відчувати «ножиці» фіскальної консолідації – не лише вести пошуки податкових резервів, а й скорочувати соціальні видатки, провокуючи громадські протести.

Незважаючи на тенденцію до конвергенції рівня оподаткування, вектори податкових реформ у нових країнах Об'єднаної Європи інколи мали різну спрямованість. Це було зумовлено національними економіко-

¹²⁸ Налоговые новости // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 6. – С. 61 – 62.

¹²⁹ Продолжение курса на бюджетную консолидацию. Бюллетень «Бюджетного вестника», июль 2011 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fm/2011/02/update/fmindexr.pdf>; Налоговые новости // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 5. – С. 69.

¹³⁰ Налоговые новости // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 6. – С. 57.

¹³¹ Налоговые новости // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 9. – С. 59.

інституційними умовами та різним баченням ролі окремих податкових інструментів у регулюванні соціально-економічних процесів. Водночас було ухвалено низку схожих податкових рішень: 1) більшість країн розширила сферу застосування соціальних пільг в оподаткуванні доходів фізичних осіб, а в окремих країнах відбулося підвищення максимальної ставки або повернення до прогресивного механізму справляння прибуткового податку; 2) більшість країн виважено підходила до зменшення фіскальної ефективності податку на прибуток (зниження його базової ставки або трансформації пільгових механізмів оподаткування); 3) переважна більшість країн посилила фіскальні позиції непрямого оподаткування в цілому та ПДВ зокрема (у всіх постсоціалістичних країнах ЄС стандартна ставка ПДВ сьогодні становить 20% і більше). Отже, можна говорити також про певне «зближення» податкових структур та інструментів оподаткування у нових країнах ЄС, що має братись до уваги при розробці податкової політики в Україні.

2.3. Податкове навантаження на споживання, працю і капітал у країнах ЄС

Поряд із змінами рівня оподаткування економіки і векторами реформування основних податків і податкових платежів важливою характеристикою розвитку оподаткування є динаміка податкового навантаження на споживання і фактори виробництва. Проаналізувавши показники податкового навантаження на споживання, працю та капітал, які базуються на поділі всієї сукупності податків і податкових платежів на три відповідні групи (класифікація податків за економічними функціями), можна зробити висновки про особливості впливу податкових систем країн ЄС на соціально-економічні процеси.

Критерієм віднесення податків та податкових платежів до податків на споживання є їх сплата при кінцевому споживанні товарів та послуг (не пов'язаному з виробничими потребами). Згідно із класифікацією податків за економічними функціями, яка застосовується в ЄС (Європейська система рахунків – ЄСР-95), податки на споживання охоплюють: ПДВ; акцизи; імпортні мита, збори на імпортовану сільсько-господарську продукцію; імпортні податки, які виникають в умовах

множинних валютних курсів; загальні податки на продаж та податки з обороту; податки на окремі види послуг, які сплачуються при ввезенні товарів й послуг; прибутки імпортерів та фіскальних монополій; податки на реєстрацію транспортних засобів; податки на розваги, лотереї, азартні ігри та пари; інші податки на специфічні послуги; податки на міжнародні операції; податки за забруднення навколишнього середовища; податки на податки; податки на витрати; платежі домогосподарств за ліцензії¹³².

До податків на працю, які утримуються з трудових доходів, належать: податки на індивідуальний дохід чи дохід домогосподарства (частини, сплачені з доходу від праці, соціальних трансфертів та пенсій) – це насамперед частина податку з доходів фізичних осіб; податки на фонд заробітної плати або робочу силу; обов'язкові соціальні платежі роботодавців, працівників та непрацюючих осіб¹³³.

Податки на капітал утримуються з доходів від капіталу. Вони включають: податки на індивідуальний дохід чи дохід домогосподарства (частини, сплачені з доходів від капіталу); податки на дохід або прибуток корпорацій, включаючи дохід від майна та участі у капіталі; інші податки на дохід від майна та участі у капіталі; податки на вигреш у лотерею або азартні ігри; обов'язкові соціальні платежі самозайнятих; гербові збори; податки на операції з капіталом та фінансові операції; експортні мита і податки, що виникають в умовах множинних валютних курсів; податки на землю, будівлі та інші споруди, що використовуються у виробництві; податки на використання основного капіталу; плата за ліцензії на ведення підприємницької та професійної діяльності; інші податки на виробництво; податки, які сплачуються в результаті успадкування, дарування тощо; інші податки на капітал¹³⁴.

Основними показниками податкового навантаження на споживання та фактори виробництва є частки податків на споживання, працю і капітал у ВВП (їх фіскальна ефективність) та відповідні імпліцитні ставки оподаткування.

¹³² Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2011 edition. – P. 382.

¹³³ Там само. – P. 385.

¹³⁴ Там само. – P. 386.

Частки податків на споживання, працю і капітал у ВВП характеризують розподіл рівня оподаткування економіки між споживанням і факторами виробництва. Ці показники прості у розрахунку, але мають суттєвий недолік. Їх числові значення не дають змоги з'ясувати, наслідком чого вони є: встановлених ставок оподаткування чи наявної податкової бази (наприклад, висока фіскальна ефективність податків на споживання може бути зумовлена високими ставками оподаткування, широкою податковою базою, низьким показником ВВП на 1 особу населення або комплексною дією всіх зазначених чинників). Тому виникає також необхідність аналізу показників податкового навантаження на споживання та фактори виробництва, які не мають цього недоліку, – імпліцитних ставок оподаткування.

Імпліцитні ставки оподаткування є ставками за групами податків і податкових платежів з єдиною податковою базою, що розраховуються як відношення податкових надходжень (за даними статистики державних фінансів), до податкових баз, визначених за інформацією системи національних рахунків (СНР). При розрахунку цих ставок враховуються як доходи, відображені в офіційній звітності, так і доходи від тіньової діяльності, а отже, за їх допомогою можна оцінити середній рівень реального податкового навантаження на кінцеві споживчі витрати, трудові доходи та доходи від капіталу без урахування можливості перекладання податків з одних платників на інших¹³⁵.

Імпліцитна ставка оподаткування споживання розраховується як відношення надходжень податків на споживання до кінцевих споживчих витрат домогосподарств на економічній території (концепція внутрішнього споживання), імпліцитна ставка оподаткування праці – як відношення надходжень податків на працю до винагороди (доходу) працівників з урахуванням податків із заробітної плати та на фонд заробітної плати¹³⁶.

¹³⁵ Соколовська А. М. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2008. – № 1. – С. 66.

¹³⁶ Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2011 edition. – P. 393.

Розрахунок імпліцитної ставки оподаткування капіталу є складнішим. Він передбачає ділення надходжень податків на капітал на суму таких показників: чистого прибутку корпорацій; вмінених рент домогосподарств і перевищення доходів над витратами неприбуткових організацій; чистого змішаного доходу самозайнятих; процентів (сальдо отриманих і сплачених процентів); доходу за страховими полісами корпорацій (сальдо отриманого і сплаченого доходу); доходу за страховими полісами, отриманого домогосподарствами, самозайнятими і неприбутковими організаціями; земельної ренти (сальдо отриманої і сплаченої земельної ренти); дивідендів корпорацій (сальдо отриманих і сплачених дивідендів); дивідендів, отриманих центральним урядом, домогосподарствами, самозайнятими та неприбутковими організаціями; дивідендів, отриманих з-за кордону¹³⁷.

З одного боку, імпліцитні ставки оподаткування слугують відображенням широкого спектра впливів оподаткування на соціально-економічні процеси. З другого боку, відмінності податкових баз, визначених за інформацією СНР, і фактичних податкових баз за групами податків та податкових платежів можуть призводити до «викривлення» («переоцінки» або «недооцінки») показників середнього реального податкового навантаження, а в окремих випадках – суттєво ускладнювати чи унеможлиблювати міжнародні порівняння імпліцитних ставок оподаткування (особливо капіталу). Зокрема, приріст капіталу, що оподатковується у більшості країн ЄС, не враховується у СНР, наслідком чого є «переоцінка» імпліцитної ставки оподаткування капіталу. Крім того, «викривлення» останньої ставки спричиняють часові лаги між отриманням прибутку/доходу та його оподаткуванням, можливість вирахування процентів із податкової бази, що не відображається у СНР, розбіжності у нарахуванні амортизації за даними СНР та у податковому обліку тощо¹³⁸.

Зазначимо також, що сьогодні в низці країн ЄС статистичні дані не дають змоги розрахувати імпліцитну ставку оподаткування капіталу

¹³⁷ Там само. – Р. 398.

¹³⁸ Там само. – Р. 395 – 398.

(взагалі чи для окремих років), а значення всіх імпліцитних ставок часто уточнюються¹³⁹.

Отже, аналіз імпліцитних ставок оподаткування споживання, праці і капіталу, як і часток відповідних груп податків у ВВП, не дає змоги достовірно (без низки обмежень) оцінити реальний рівень податкового навантаження на споживання та фактори виробництва. Але за допомогою комплексного аналізу цих показників, а також часток окремих податків та податкових платежів у ВВП (або їх підгруп в межах однієї групи згідно із класифікацією податків за економічними функціями) можна виявити чимало особливостей розподілу податкового навантаження у економіці (національних систем оподаткування).

Оцінюючи податкове навантаження на споживання, проаналізуємо частки податків на споживання, ПДВ та акцизів на алкогольну і тютюнову продукцію у ВВП, а також імпліцитні ставки оподаткування споживання у країнах ЄС-27 у 2000 – 2010 рр. (табл. 2.3.1).

Перше, що привертає нашу увагу, – це значний розрив між максимальним і мінімальним значеннями частки податків на споживання у ВВП (у 2010 р. від 15% у Данії до 8,7% в Іспанії) та імпліцитної ставки оподаткування споживання (у 2010 р. у згаданих країнах від 31,5% до 14,6% відповідно). У 2000 – 2010 рр. найбільша у ЄС зміна показника частки податків на споживання у ВВП спостерігалась у Кіпрі (3,2 відсоткового пункту), а зменшення імпліцитних ставок оподаткування споживання у Данії та Іспанії становило 1,9 і 1,2 відсоткового пункту відповідно, тобто розрив між максимальними та мінімальними показниками не зазнавав істотних варіацій протягом всього аналізованого періоду, що є свідченням різних підходів до оподаткування споживання навіть у ЄС-15. Щоправда, останнім часом відбулося зменшення такого розриву (якщо у 2009 р. Данія застосовувала лише стандартну ставку ПДВ 25%, а в Іспанії цей податок справлявся за стандартною ставкою 16% і зниженими ставками 7 і 4%, то у 2010 – 2011 рр. Іспанія застосовувала ставки ПДВ 18; 8 і 4% відповідно, а з вересня 2012 р. підвищила стандартну і більшу зі знижених ставок до 21 і 10%¹⁴⁰).

¹³⁹ Там само. – Р. 392, 396 – 397.

¹⁴⁰ Див. параграф 2.1, додаток Д.

**Розділ 2. Розвиток податкових інструментів
у країнах – учасницях ЄС**

Таблиця 2.3.1

Податкове навантаження на споживання у країнах ЄС-27 у 2000 – 2010 рр.*

Показники	Частка податків на споживання у ВВП		Імпліцитна ставка оподаткування споживання				Частка ПДВ у ВВП			Частка акцизів на алкогольну і тютюнову продукцію у ВВП	
	у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти	у 2008 р., %	у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти	зміна показника у 2008-2010 рр., % пункти	у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти	у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
Австрія	11,8	-0,5	21,6	21,4	-0,8	-0,2	7,9	-0,1	0,6	-0,2	
Бельгія	10,9	-0,4	21,2	21,4	-0,4	+0,2	7,1	-0,1	0,7	-0,1	
Болгарія	14,5	+1,3	24,9	22,8	+4,4	-2,1	9,2	+0,9	2,5	+1,1	
Великобританія	11,2	-0,6	17,8	17,8	-0,6	+0,6	6,6	0,0	1,3	-0,2	
Греція	12,1	-0,4	15,4	15,8	-0,6	+0,4	7,2	0,0	1,5	0,0	
Данія	15,0	-0,7	32,6	31,5	-1,9	-1,1	9,9	+0,3	0,6	-0,3	
Естонія	13,6	+1,9	21,2	25,6	+6,1	+4,4	8,8	+0,3	1,7	+0,1	
Ірландія	10,0	-2,0	23,0	21,6	-3,9	-1,4	6,4	-0,5	1,3	-0,5	
Іспанія	8,7	-1,3	13,9	14,6	-1,2	+0,7	5,5	-0,7	0,9	0,0	
Італія	10,2	-0,6	16,4	16,8	-1,0	-0,4	6,2	-0,2	0,8	+0,1	
Кіпр	13,5	+3,2	20,4	18,8	+6,3	-1,6	9,2	+3,8	1,3	+0,5	
Латвія	10,8	-0,6	17,6	17,3	-1,4	-0,3	6,6	-0,5	1,5	+0,1	
Литва	11,5	-0,2	17,7	18,2	+0,3	+0,5	7,9	+0,4	1,5	+0,3	
Люксембург	9,9	-0,8	27,3	27,3	+4,2	0,0	6,1	+0,5	1,3	-0,8	
Мальта	13,2	+1,3	19,2	18,9	+3,2	-0,3	7,8	+1,9	1,3	+0,2	
Нідерланди	12,0	+0,8	26,9	27,0	+3,2	+0,1	7,2	+0,3	0,5	0,0	
Німеччина	10,8	+0,2	20,1	19,8	+0,6	-0,3	7,3	+0,4	0,7	-0,1	
Польща	12,3	+0,9	21,1	20,2	+2,4	-0,9	7,8	+0,8	2,0	+0,3	

**Розділ 2. Розвиток податкових інструментів
у країнах – учасницях ЄС**

Продовження табл. 2.3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Португалія	11,7	-0,1	18,1	17,4	-0,8	-0,7	7,8	+0,2	1,0	0,0
Румунія	11,5	+0,1	17,7	18,9	+1,9	+1,2	7,8	+1,3	1,5	+1,5
Словаччина	10,1	-2,0	18,7	17,7	-4,0	-1,0	6,3	-0,6	1,3	+0,2
Словенія	14,2	+0,4	23,9	24,1	+0,8	+0,2	8,5	-0,1	1,4	+0,5
Угорщина	14,8	-1,1	26,2	27,2	0,0	+1,0	8,7	-0,2	1,3	+0,1
Фінляндія	13,1	-0,4	25,9	25,2	-3,2	-0,7	8,5	+0,2	1,1	-0,3
Франція	10,9	-0,7	19,5	19,3	-1,8	-0,2	7,0	-0,4	0,7	-0,1
Чехія	10,9	+0,8	20,5	21,1	+2,3	+0,6	7,0	+0,8	1,4	+0,4
Швеція	13,3	+0,9	27,8	28,1	+1,8	+0,3	9,8	+1,2	0,7	-0,1

* Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 186, 220, 222, 256.

У 2010 р. найбільші показники фіскальної ефективності податків на споживання були зафіксовані, крім Данії, в Угорщині, Болгарії, Словенії, Естонії, Кіпрі та Швеції, а найменші – крім Іспанії у Люксембурзі, Ірландії, Словаччині, Італії й Латвії. При цьому найбільші імпліцитні ставки оподаткування споживання спостерігались крім Данії у Швеції, Люксембурзі, Угорщині, Нідерландах, Естонії та Фінляндії, найменші – крім Іспанії у Греції, Італії, Латвії, Португалії та Словаччині. Як бачимо, існує низка розбіжностей: Люксембург, попри відносно високу імпліцитну ставку оподаткування споживання, у 2010 р. займав передостанню позицію серед країн ЄС за часткою податків на споживання у ВВП; Нідерланди та Фінляндія не увійшли до «сімки» країн ЄС із найвищою фіскальною ефективністю податків на споживання; Болгарія не потрапила до «сімки» країн ЄС з найвищою імпліцитною ставкою оподаткування споживання тощо. Всі ці розбіжності є ілюстрацією зазначеного вище недоліку частки податків (на споживання) у ВВП як показника податкового навантаження (на споживання). У Люксембурзі, Нідерландах, Ірландії відносно низькі значення фіскальної ефективності податків на споживання зумовлені насамперед високим ВВП на 1 особу населення, один із найнижчих у ЄС офіційний ВВП на 1 особу населення у Болгарії є одним із чинників, який визначає її високу фіскальну ефективність податків на споживання і т.д.

У 2008 р. у Данії, Люксембурзі, Нідерландах, Угорщині, Фінляндії та Швеції імпліцитна ставка оподаткування споживання становила більше 25%. У північноєвропейських країнах ЄС-15 та Угорщині це було пов'язано насамперед з високою стандартною ставкою ПДВ (від 20% в Угорщині до 25% у Данії та Швеції) та широкою базою оподаткування, до якої застосовувалась ця ставка (за рахунок ПДВ формується лівова частка надходжень податків на споживання), а у Люксембурзі і Нідерландах – в тому числі з вагомою фіскальною роллю низки дрібних податків на споживання (за стандартної ставки ПДВ у розмірі 15 і 19% відповідно). У 2010 р. до зазначених шести країн приєдналась Естонія. Причому у 2008 – 2010 рр. її імпліцитна ставка оподаткування споживання підвищилась на 4,4 відсоткового пункту внаслідок помітного посилення фіскальних позицій як ПДВ (відбулося підвищення стандартної та зниженої ставок податку з 18 та 5% до 20 й 9% відповідно одночасно із звуженням сфери застосування зниженої

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

ставки¹⁴¹), так і акцизів (частка акцизів на алкогольну і тютюнову продукцію у ВВП країни зросла на 0,4 відсоткового пункту¹⁴²).

Якщо у 2008 р. імпліцитна ставка оподаткування споживання на рівні від 20 до 25% була зафіксована у дев'яти країнах ЄС – Австрії, Бельгії, Болгарії, Естонії, Ірландії, Кіпрі, Польщі, Словенії і Чехії, то у 2010 р. таких країн вже було сім. В умовах несприятливої економічної ситуації у Кіпрі, на відміну від Естонії, спостерігалось зниження імпліцитної ставки оподаткування на 1,6 відсоткового пункту, яке було спричинено насамперед кон'юнктурним зменшенням надходжень низки податків на споживання. Зазначимо також, що у період 2008 – 2010 рр. тенденція зменшення імпліцитної ставки оподаткування була характерною ще для тринадцяти країн ЄС (незважаючи на те, що в окремих з них були проведенні фіскально орієнтовані реформи ПДВ та акцизів). У 2010 р. у Австрії, Бельгії, Болгарії, Ірландії, Словенії, Польщі та Чехії стандартна ставка ПДВ складала від 20 до 22%, що справило значний вплив на розмір імпліцитної ставки оподаткування споживання. У Кіпрі, як у Люксембурзі та Нідерландах, у 2008 р. доволі висока імпліцитна ставка оподаткування споживання була зумовлена в тому числі значною фіскальною роллю низки дрібних податків на споживання. При цьому стандартна ставка ПДВ у Кіпрі до березня 2012 р. становила 15%.

У 2010 р. крім Кіпру ще у дванадцяти країнах ЄС – Великобританії, Греції, Іспанії, Італії, Латвії, Литві, Мальті, Німеччині, Португалії, Румунії, Словаччині та Франції – імпліцитна ставка оподаткування споживання не перевищувала 20%. Серед цих дванадцяти країн лише у Греції, Латвії, Литві, Португалії стандартна ставка ПДВ була більшою 20% (перевищила цю позначку у 2009 – 2010 рр.). У більшості країн цієї групи база оподаткування ПДВ за стандартною ставкою була доволі вузькою¹⁴³, а його частка у ВВП – порівняно незначною. Зазначимо

¹⁴¹ Див. параграф 2.2, додаток Д.

¹⁴² Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 222.

¹⁴³ У 2012 р. (після низки реформ, що передбачали обмеження пільгового оподаткування ПДВ) у більшості цих країн сфера застосування знижених ставок ПДВ також залишилась досить широкою (VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st July 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf).

також, що Греція, Італія, Латвія, Португалія, Словаччина і Великобританія, у яких у 2010 р. були зафіксовані одні з найнижчих у ЄС імпліцитні ставки оподаткування споживання, у 2011 р. підвищили стандартну і/або знижені ставки ПДВ. У 2012 – 2014 рр. до таких податкових реформ вдалися крім Іспанії та Кіпру Франція та знову Італія, а Латвія з 1 липня 2012 р. знизилася стандартна ставка ПДВ із 22 до 21%. Водночас у 2011 – 2013 рр. ставки ПДВ зросли у низці країн ЄС, які належать до двох інших груп, – Болгарії, Ірландії, Нідерландах, Польщі, Словенії, Угорщині, Фінляндії, Чехії (про це йшлося у параграфах 2.1 і 2.2).

У 2000 – 2010 рр. у Кіпрі, Естонії, Болгарії, Люксембурзі, Мальті, Нідерландах відбулося збільшення імпліцитної ставки оподаткування споживання на 3,2 – 6,3 відсоткового пункту, а у Словаччині, Ірландії та Фінляндії – зменшення зазначеного показника на 3,2 – 4 відсоткових пункти. Це дає підстави для висновку про певну різновекторність розвитку оподаткування споживання на території Об'єднаної Європи у період до, під час та перший рік після світової економічної кризи 2008 – 2009 рр.

У 2010 р. найбільші частки акцизів на алкогольну і тютюнову продукцію у ВВП були зафіксовані у Болгарії, Польщі, Естонії, Румунії, Литві, Латвії, найменші – у Бельгії, Франції, Швеції, Німеччині, Данії, Австрії та Нідерландах. Причому у нових країнах ЄС зазначений показник коливався у діапазоні 1,3 – 2,5% ВВП, а у дев'яти країнах ЄС-15 – становив до 1% ВВП. У 2000 – 2010 рр. більшість країн ЄС не вдавалися до помітного коригування фіскальної ролі акцизів на алкогольну і тютюнову продукцію (виняток становили Румунія, Болгарія, Словенія, Кіпр, у яких відповідний показник збільшився на 0,5 – 1,5 відсоткового пункту, та Ірландія і Люксембург, де відбулося зменшення цього показника 0,5 – 0,7 відсоткового пункту). Зазначене може свідчити: 1) про обмеженість частки акцизів на алкогольну та тютюнову продукцію у ВВП як показника податкового навантаження на споживання (показує лише наскільки фіскальна ефективність податків на споживання залежить від розвитку акцизного оподаткування); 2) про

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

акцент податкової політики нових країн ЄС на доволі високому податковому навантаженні на шкідливі для здоров'я людини товари.

Отже, проведений аналіз дає змогу стверджувати, що у 2000 – 2010 рр. спостерігалось чимало відмінностей у формуванні податкового навантаження на споживання у ЄС в цілому і в розрізі його «старих» та «нових» країн-учасниць зокрема. Водночас є підстави очікувати, що дані за 2011 – 2014 рр. засвідчать тенденцію посилення конвергенції оподаткування споживання на території Об'єднаної Європи, яка почала простежуватись з 2009 р.

Оцінюючи податкове навантаження на працю, проаналізуємо частки податків на працю у ВВП (в цілому та сплачених суб'єктами ринку – роботодавцями і найманими працівниками зокрема), імпліцитні ставки оподаткування праці, частки соціальних платежів роботодавців і працівників у ВВП у країнах ЄС-27 у 2000 – 2010 рр. (табл. 2.3.2).

Якщо у 2010 р. розрив між максимальною і мінімальною частками податків на споживання у ВВП у ЄС становив 6,3 відсоткового пункту, то між максимальною та мінімальною частками податків на працю у ВВП – 16,9 відсоткового пункту (від 25,9% у Швеції до 9% у Болгарії). При цьому розрив між максимальним і мінімальним значеннями імпліцитної ставки оподаткування праці (від 42,6% у Італії до 21,7% у Мальті) лише на 4 відсоткових пункти перевищив аналогічний показник щодо споживання. Це свідчить про більші відмінності в оподаткуванні праці порівняно з оподаткуванням споживання у ЄС. Крім того, очевидно, що при оцінці податкового навантаження на працю, як і на споживання, основна увага має приділятися аналізу відповідних імпліцитних ставок, що відображають середнє реальне податкове навантаження на трудові доходи/кінцеві споживчі витрати (Італія в 2010 р. займала лише сьому позицію у ЄС за фіскальною ефективністю податків на працю)¹⁴⁴.

¹⁴⁴ Відносно низка частка податків на працю у ВВП за відносно високої імпліцитної ставки оподаткування праці може бути зумовлена в тому числі тенденцією повільнішого зростання заробітної плати порівняно з ВВП.

Таблиця 2.3.2

Податкове навантаження на працю у країнах ЄС-27 у 2000 – 2010 рр.*

Показники	Частка податків на працю у ВВП		Імпліцитна ставка оподаткування праці			Частка податків на працю, сплачених роботодавцями, у ВВП у 2010 р., %	Частка соціальних платежів роботодавці в у ВВП у 2010 р., %	Частка податків на працю, сплачених працівниками, у ВВП у 2010 р., %	Частка соціальних платежів працівників в у ВВП у 2010 р., %	
	у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти	у 2008 р., % у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти	зміна показника у 2008-2010 рр., % пункти					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Австрія	23,8	-0,1	41,3	40,5	+0,4	-0,8	9,6	6,8	11,8	5,9
Бельгія	23,8	-0,4	42,4	42,5	-1,1	+0,1	8,6	8,6	13,3	4,3
Болгарія	9,0	-5,0	24,7	24,4	-6,4	-0,3	4,5	4,5	4,4	2,0
Велико-британія	14,3	0,0	26,9	25,7	-0,3	-1,2	4,1	3,9	10,0	2,6
Греція	12,4	0,0	32,9	31,3	-3,2	-1,6	5,0	5,0	6,3	4,1
Данія	24,6	-2,0	36,6	34,8	-6,2	-1,8	0,6	0,1	18,9	1,0
Естонія	18,4	+0,9	33,7	37,0	-0,8	+3,3	12,2	12,2	5,6	0,8
Ірландія	11,7	+0,3	24,6	26,1	-2,4	+1,5	3,2	3,2	8,4	2,5
Іспанія	16,7	+1,1	32,7	33,0	+2,5	+0,3	8,6	8,6	7,3	1,9
Італія	21,8	+2,1	42,8	42,6	+0,8	-0,2	10,7	9,1	8,6	2,4
Кіпр	12,7	+3,1	24,6	27,0	+5,4	+2,4	7,1	6,1	5,5	2,5
Латвія	14,4	-1,0	28,4	32,5	-4,2	+4,1	6,1	6,1	7,8	2,3
Литва	13,4	-2,8	32,7	31,7	-9,5	-1,0	7,7	7,7	5,5	2,3
Люксембург	16,1	+1,0	31,6	32,0	+2,1	+0,4	4,7	4,7	10,1	5,0
Мальта	10,7	+0,3	20,7	21,7	-0,1	+1,0	2,7	2,7	7,0	2,7
Нідерланди	21,3	+0,6	36,8	36,9	+1,9	+0,1	5,0	4,9	13,8	6,0
Німеччина	21,4	-2,6	38,0	37,4	-1,7	-0,6	6,8	6,8	12,3	6,3

**Розділ 2. Розвиток податкових інструментів
у країнах – учасницях ЄС**

Продовження табл. 2.3.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Польща	11,5	- 2,7	32,5	30,1	- 3,5	- 2,4	5,0	4,7	6,3	4,1
Португалія	12,9	+ 1,4	23,5	23,4	+ 1,1	- 0,1	5,2	5,2	6,8	3,5
Румунія	11,3	- 1,9	27,3	27,4	- 6,2	+ 0,1	5,6	5,6	5,5	3,0
Словаччина	12,2	- 2,9	33,2	32,0	- 4,3	- 1,2	6,9	6,9	5,3	3,2
Словенія	19,7	- 0,6	35,9	35,0	- 2,6	- 0,9	5,8	5,8	12,9	7,9
Угорщина	18,2	- 1,1	42,3	39,4	- 2,1	- 2,9	8,2	7,8	9,2	3,6
Фінляндія	22,5	- 0,8	41,2	39,3	- 4,9	- 1,9	8,9	8,9	11,3	2,6
Франція	23,1	+ 0,1	41,5	41,0	- 0,8	- 0,5	12,8	11,3	9,7	4,1
Чехія	17,7	- 0,1	40,0	39,0	- 2,4	- 1,0	9,7	9,7	6,5	3,1
Швеція	25,9	- 4,9	41,2	39,0	- 7,8	- 2,2	11,8	8,1	10,6	0,0

* Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 204, 206, 224, 228, 230, 257.

У 2008 р. імпліцитна ставка оподаткування праці була зафіксована на рівні 35% і більше у дванадцяти країнах ЄС – Австрії, Бельгії, Данії, Італії, Нідерландах, Німеччині, Словенії, Угорщині, Фінляндії, Франції, Чехії та Швеції, а в 2010 р. таких країн було одинадцять. У Данії, яка пом'якшила прогресію в оподаткуванні доходів фізичних осіб¹⁴⁵ (країна практично не розвиває інститут державного соціального страхування), зазначена ставка зменшилась до 34,8%. У 2010 р. Австрія, Бельгія, Італія, Угорщина, Фінляндія, Франція, Чехія та Швеція увійшли до «десятки» країн ЄС із найвищою часткою податків на працю, сплачених роботодавцями, у ВВП (ці податки охоплюють виключно або переважно соціальні платежі роботодавців; у Об'єднаній Європі лише у Швеції, Австрії, Італії та Франції фіскальна ефективність інших податків на працю, сплачених роботодавцями, перевищувала 1% ВВП). Австрія, Бельгія, Данія, Нідерланди, Німеччина, Словенія, Фінляндія та Швеція посіли місця в «десятці» країн ЄС з найбільшою часткою податків на працю, сплачених працівниками, у ВВП; Словенія, Німеччина, Нідерланди, Австрія утворили «четвірку» країн ЄС із найвищою фіскальною ефективністю соціальних платежів працівників. Серед зазначених дванадцяти країн у високорозвинутих країнах ЄС-15 (за винятком Франції) частка інших податків на працю, сплачених працівниками, у ВВП (насамперед прибуткового податку, сплаченого з доходу від праці) у 2010 р. становила 5,9 – 17,9% ВВП, а у решті країн – 3,4 – 5,6% ВВП. При цьому в 2008 – 2010 рр., крім Данії, ще у десяти країнах відбулося зниження імпліцитної ставки оподаткування праці, а у Бельгії ця ставка зросла на 0,1 відсоткового пункту.

У 2011 – 2012 рр. Німеччина, Нідерланди та Фінляндія дещо підвищили ставки соціального оподаткування для роботодавців і працівників, Італія – для роботодавців, а Франція і Угорщина – для працівників; Швеція знизилла ставки соціальних платежів для роботодавців. У 2012 р. у цій групі країн ставки внесків до державних соціальних фондів для роботодавців варіювали від 8% у Данії до 34% у Чехії, для працівників – від 7% у Швеції до 23,2% у Нідерландах (додаток Б). Угорщина в 2011 р.

¹⁴⁵ Див. параграф 2.1, додаток В.

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

перейшла до пропорційного оподаткування доходів фізичних осіб¹⁴⁶. У 2012 р. у Франції прибутковий податок справлявся за ставками 0; 5,5; 14; 30 та 41% (із надбавкою), у Німеччині – за ставками 14; 42 і 45%; північноєвропейські країни розвивали складний механізм нарахування податку за пропорційними і прогресивними ставками на загальнодержавному та місцевому рівнях. Чотири країни цієї групи застосовували високі мінімальні ставки оподаткування доходів фізичних осіб: Італія – 23%, Бельгія – 25%, Нідерланди – 33,1%, Австрія – 36,5%¹⁴⁷. У Словенії цей податок базувався на прогресії, а у Чехії, як в Угорщині, – справлявся за єдиною ставкою. У 2013 р. Словенія, Фінляндія та Франція підвищили максимальну ставку прибуткового податку, а Італія зменшила її з 47,3 до 43%; Чехія запровадила другу вищу ставку податку для високих доходів.

У 2008 р. у країнах Балтії, Великобританії, Греції, Іспанії, Люксембурзі, Польщі, Румунії та Словаччині імпліцитна ставка оподаткування праці становила 25 – 35%. При цьому у 2008 – 2010 рр. у Великобританії, Греції, Литві, Словаччині зазначена ставка знизилась на 1 відсотковий пункт і більше (в тому числі внаслідок кон'юнктурного зменшення надходжень податків і податкових платежів), а в Естонії та Латвії – підвищилась з 33,7 до 37% і з 28,4 до 32,5% (у Латвії така динаміка була зумовлена насамперед підвищенням ставки прибуткового податку). У 2010 р. Естонія та Іспанія посіли відповідно друге і восьме місця у ЄС за показником частки податків на працю, сплачених роботодавцями, у ВВП, а Великобританія і Люксембург були одними з останніх у цьому рейтингу. Натомість Великобританія і Люксембург увійшли до «десятки» країн Об'єднаної Європи з найбільшою фіскальною ефективністю податків на працю, сплачених працівниками, у той час як у Словаччині, Естонії, Литві та Румунії були зафіксовані одні з найнижчих показники. Люксембург зайняв п'яту позицію у ЄС за

¹⁴⁶ Див. параграф 2.2, додаток В.

¹⁴⁷ Austria personal taxation [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.lowtax.net/lowtax/html/austria/austria_personal_taxation.asp; Income tax rates 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://world.tax-rates.org/>; Tax rates in the Netherlands 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.exptax.nl/tax_rates_2012.php.

часткою соціальних платежів працівників у ВВП, а Естонія та Іспанія разом із Швецією і Данією посіли місця в кінці цього рейтингу. Фіскальна ефективність інших податків на працю, сплачених працівниками, у Великобританії майже в три рази перевищувала аналогічний показник у Греції, Польщі, Румунії та Словаччині.

У 2011 – 2012 рр. Греція, Люксембург, Румунія, Великобританія, Естонія і Словаччина підвищили ставки соціального оподаткування для роботодавців і працівників, а Латвія – для працівників; Польща дещо зменшила навантаження внесків до державних соціальних фондів на роботодавців. У 2012 р. у десяти країнах другої групи ставки соціальних платежів для роботодавців становили від 12,2% у Люксембурзі до 38,85% в Румунії, для працівників – від 4,8% в Естонії до 22,71% у Польщі. Прогресивний характер податку з доходів фізичних осіб в Іспанії, що справляється за сімома ставками (від 24 до 45%), посилюється внаслідок запровадження у 2012 р. прогресивної шкали надбавок від 0,75 до 7¹⁴⁸. У 2012 р. у Люксембурзі та Греції прибутковий податок справлявся за сімнадцятирозрядною і дев'ятирозрядною шкалою відповідно¹⁴⁹, у Великобританії – за ставками 20; 40 і 50%, у Польщі – за ставками 18 і 32%, у країнах Балтії, Словаччині та Румунії – за пропорційною ставкою (від 15% у Литві до 25% у Латвії). У 2013 р. Великобританія, Греція і Латвія знизили максимальну/пропорційну ставку оподаткування доходів фізичних осіб, а у Люксембурзі вона зросла з 41,3 до 43,6%; Словаччина перейшла до малопрогресивного механізму справляння податку. Як бачимо, аналізовані десять країн, як і дванадцять країн першої групи, застосовували різні (інколи зовсім не схожі між собою) підходи до формування податкового навантаження на працю. Щоправда, в 2011 – 2012 рр. у країнах ЄС другої групи більше, ніж у країнах першої групи, проявилася тенденція до посилення фіскальних позицій соціальних платежів.

¹⁴⁸ Spanish tax alert [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.deloitte.com/view/en_GX/global/services/tax/cross-border-tax/international-tax/7652bd513f9a4310VgnVCM1000001a56f00aRCRD.htm.

¹⁴⁹ Income tax rates 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://world.tax-rates.org/>.

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

Якщо у 2008 р. імпліцитна ставка оподаткування праці не перевищувала 25% у п'яти країнах ЄС – Болгарії, Ірландії, Кіпрі, Мальті та Португалії, то у 2010 р. таких країн було три. У 2008 - 2010 рр. у Кіпрі та Ірландії цей показник зріс із 24,6 до 27% та з 24,6 до 26,1% відповідно, у Мальті – підвищився на 1 відсотковий пункт (до 21,7%), а у Болгарії та Португалії – дещо знизився (до 24,4 та 23,4%). У 2010 р. у Болгарії, Ірландії та Мальті були зафіксовані одні з найнижчих у ЄС показники фіскальної ефективності податків на працю, сплачених роботодавцями, а у Болгарії та Кіпрі – податків на працю, сплачених працівниками. При цьому частка соціальних платежів працівників у ВВП у Болгарії, Ірландії, Кіпрі та Мальті коливалась від 2 до 2,7% ВВП, у Португалії – становила 3,5%; Ірландія посіла дев'яту позицію у Об'єднаній Європі за фіскальною ефективністю інших податків на працю, сплачених працівниками, а Болгарія та Кіпр були одними з останніх у цьому рейтингу.

У 2011 – 2012 рр. Болгарія підвищила ставки соціального оподаткування для роботодавців і працівників, Португалія вживала заходів щодо розширення бази внесків до державних соціальних фондів та зменшення обсягів ухилення від них; Ірландія, навпаки, вдвічі зменшила ставки соціальних платежів для роботодавців. У 2012 р. у країнах третьої групи ставки соціального оподаткування роботодавців варіювали у діапазоні від 4,25% у Ірландії до 23,75% у Португалії, працівників – від 4% в Ірландії до 12,9% у Болгарії. У 2011 – 2012 рр. Кіпр та Португалія посилили прогресію, а Ірландія обмежила заліки в оподаткуванні доходів фізичних осіб. У 2012 р. у Португалії прибутковий податок справлявся за вісьмома ставками із надбавкою 2,5% щодо заробітної плати понад 153,3 тис. євро (у 2013 р. максимальна ставка податку в країні зросла на 4 відсоткових пункти), у Ірландії – за ставками 40 та 41%, у Кіпрі та Мальті – за прогресивною шкалою з максимальними ставками 38,5 і 35% відповідно, а у Болгарії – за пропорційною ставкою у розмірі 10%. Отже, країни третьої групи також застосовували різні підходи до оподаткування праці. Проте в 2011 – 2013 рр. Болгарія, як більшість постсоціалістичних країн ЄС з порівняно низькою часткою соціальних платежів у ВВП (у 2010 р.), підвищила

ставки соціального оподаткування, а Ірландія, Португалія, Кіпр обрали стратегію насамперед посилення фіскальної ролі прибуткового податку.

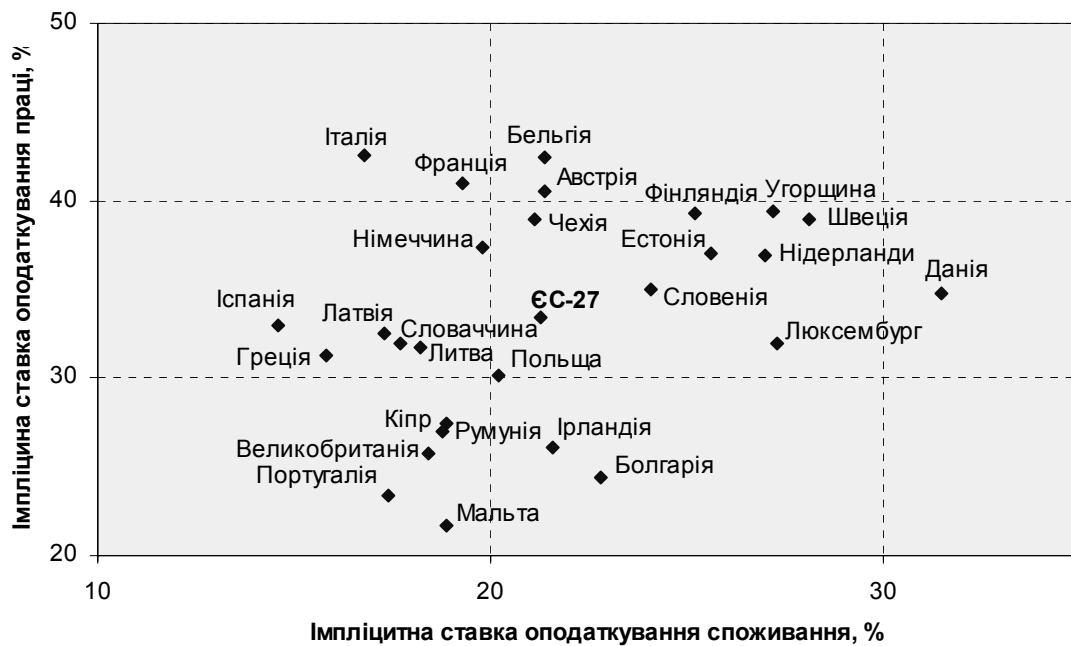
У 2000 – 2010 рр. найбільше зменшення частки податків на працю у ВВП відбулося у Болгарії, Швеції, Словаччині, Литві, Польщі, Німеччині та Данії, а найбільше зростання цієї частки – у Італії та Кіпрі. При цьому імпліцитна ставка оподаткування праці зменшилась на 3 відсоткових пункти і більше у Литві, Швеції, Болгарії, Данії, Румунії, Фінляндії, Словаччині, Латвії, Польщі, Греції, помітно підвищилась – тільки у Кіпрі. Тому можна зробити висновок, що у цей період (насамперед до рецесії 2008 – 2009 рр.) більшість країн ЄС розвивала оподаткування праці, як мінімум, уникаючи фіскально орієнтованих реформ.

Завершуючи аналіз особливостей податкового навантаження на працю у ЄС, зазначимо, що в 2010 – 2013 рр. низка країн ЄС зміцнювала фіскальні позиції соціального оподаткування і/або прибуткового оподаткування трудових доходів, проте спільних рис таких податкових реформ було небагато. Найбільше простежувались дві тенденції: 1) посилення конвергенції щодо встановлення максимальних ставок податку з доходів фізичних осіб у ЄС-15, про що йшлося також у параграфі 2.1; 2) підвищення ставок соціальних платежів у багатьох країнах Об'єднаної Європи (в тому числі в окремих країнах ЄС-15, у яких ці ставки були порівняно невисокими, і у більшості постсоціалістичних країн, які не мають змоги так активно, як країни Західної Європи, розвивати прибуткове оподаткування).

Як і щодо споживання, більшість країн ЄС, у яких у 2010 р. було зафіксовано порівняно низькі імпліцитні ставки оподаткування праці, у 2011 – 2012 рр. вдавалася до реформ, спрямованих на підвищення відповідних показників податкового навантаження. Тому існують передумови, щоб дані за 2012 р. засвідчили «переміщення» багатьох країн з лівого нижнього кута рис. 2.3.1 у напрямку його правого верхнього кута. Утім, можна очікувати також підтвердження збільшення (рідше – зменшення) імпліцитних ставок оподаткування праці в окремих країнах ЄС, у яких ці ставки в 2010 р. були порівняно високими. Останні країни (як правило, з високим рівнем оподаткування) передусім удосконалювали національні

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

фіскальні моделі. Так, наприклад, дефіцит коштів для фінансування програм соціального страхування спонукав Німеччину ще більше підвищити ставки внесків до державних соціальних фондів, зберігши їх паритет для роботодавців та працівників.



Джерело: За даними табл. 2.3.1 і 2.3.2.

Рис. 2.3.1. Імпліцитні ставки оподаткування споживання і праці у ЄС-27 у 2010 р.

Зазначимо також, що Нідерланди і Фінляндія, у яких у 2010 р. були одні з найвищих у ЄС імпліцитні ставки оподаткування споживання і праці, у 2011 – 2012 рр. збільшили ставки соціальних платежів, а згодом оголосили про підвищення стандартної ставки ПДВ (Нідерланди – з жовтня 2012 р., Фінляндія – з січня 2013 р.). У Нідерландах підвищення податкового навантаження на споживання було зумовлене дефіцитом фіскальних ресурсів, у Фінляндії – швидким «старінням» її населення (потребою фіскальної консолідації у перспективі); обидві країни ініціювали реформу ПДВ, щоби уникнути зниження їх кредитного рейтингу Standard & Poor's із найвищого «AAA»¹⁵⁰. Отже, посилення фіскальних позицій ПДВ в окремих країнах ЄС-15 сьогодні розглядається не лише як засіб збалансування

¹⁵⁰ International VAT Services. EU VAT Rates 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.html>.

бюджетів і вирішення боргових проблем (в тому числі запобігання подорожчання державних позик), а й як інструмент, що спрямований на опосередковане стимулювання інвестиційних процесів. Крім того, можна говорити про практичне втілення рекомендацій МВФ щодо пом'якшення деяких негативних економічних наслідків зменшення дефіцитів бюджетів за рахунок реформ, які «перемістять» частину тягаря оподаткування з праці на споживання¹⁵¹ (у відповідь на застереження вчених, корті вважають, що підвищення ставок податків негативно позначиться на зростанні ВВП¹⁵²). Підтвердженням останньому є також підвищення стандартної ставки ПДВ при зниженні ставок соціальних платежів для роботодавців у Ірландії.

Водночас високе податкове навантаження на споживання дало змогу Люксембургу не підвищувати найнижчу в ЄС стандартну ставку ПДВ у розмірі 15% (при збільшенні в 2011 – 2012 рр. ставок соціального оподаткування). Тому, незважаючи на зменшення в 2008 – 2013 рр. кількості країн ЄС зі стандартною ставкою ПДВ до 20% із п'ятнадцяти до п'яти, зменшення діапазону коливання величини цієї ставки в Об'єднаній Європі не відбулося.

Оцінюючи податкове навантаження на капітал, проаналізуємо частки податків на капітал у ВВП в цілому і податків на доходи від капіталу та підприємницької діяльності (в тому числі корпоративного податку) і податків на накопичений капітал зокрема, а також імпліцитні ставки оподаткування капіталу в країнах ЄС-27 у 2000 – 2010 рр. (табл. 2.3.3).

Як вже зазначалося, імпліцитна ставка оподаткування капіталу з найбільшим «викривленням» серед аналізованих імпліцитних ставок ілюструє середнє реальне податкове навантаження. Водночас доходи від капіталу (як офіційні, так і тіньові, які відображаються у СНР) мають значно більшу волатильність, ніж ВВП, що актуалізує дослідження імпліцитної ставки оподаткування капіталу разом із частками відповідних податків у ВВП.

¹⁵¹ Бюджетный вестник. Аналитическое резюме. – 2011. – Сентябрь [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/russian/index.htm>.

¹⁵² Болл Л. Болезненное средство [Електронний ресурс]. Л. Болл., Д. Ли, П. Лунгани Финансы и развитие. – 2011. – Сентябрь – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fandd/2011/09/pdf/ball.pdf>.

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів
у країнах – учасницях ЄС

Таблиця 2.3.3

Податкове навантаження на капітал у країнах ЄС-27 у 2000 - 2010 рр.*

Показники	Частка податків на капітал у ВВП		Імпліцитна ставка оподаткування капіталу				Частка податків на доходи від капіталу та підприємницької діяльності у ВВП у 2010 р., %			Частка корпоративного податку у ВВП		Частка податків на накопичений капітал у ВВП у 2010 р., %	Частка податків на власність у ВВП у 2010 р., %
	у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти	у 2008 р., %	у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти	зміна показника у 2008-2010 рр., % пункти	у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти	у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
Австрія	6,4	-0,4	26,4	24,1	-3,1	-2,3	5,5	2,0	-0,1	1,0	0,5		
Бельгія	9,1	-0,4	31,9	29,5	+0,1	-2,4	5,4	2,7	-0,5	3,7	3,1		
Болгарія	3,9	-0,6	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	3,1	1,9	-0,8	0,8	0,5		
Великобританія	10,1	-0,5	44,3	н.д.	н.д.	н.д.	5,8	3,1	-0,5	4,3	4,2		
Греція	6,5	-3,2	18,8	16,5	н.д.	-2,3	5,4	2,4	-1,7	1,2	0,9		
Данія	8,1	+0,9	42,8	н.д.	н.д.	н.д.	5,3	2,7	-0,5	2,8	1,9		
Естонія	2,2	+0,3	10,0	9,1	+3,3	-0,9	1,5	1,4	+0,5	0,6	0,4		
Ірландія	6,5	-1,4	17,2	14,0	н.д.	-3,2	4,3	2,6	-1,2	2,2	1,6		
Іспанія	7,4	-1,7	33,2	н.д.	н.д.	н.д.	4,9	1,8	-1,3	2,5	2,1		
Італія	10,2	-0,6	35,7	34,9	+5,4	-0,8	7,7	2,3	-0,1	2,5	1,9		
Кіпр	9,5	-0,5	32,5	31,1	+6,4	-1,4	7,6	6,2	0,0	1,9	1,0		
Латвія	2,2	-0,7	17,3	7,4	-4,1	-9,9	1,2	1,0	-0,6	1,0	0,9		
Литва	2,3	0,0	12,5	6,8	-0,3	-5,7	1,7	1,0	+0,3	0,7	0,5		
Люксембург	11,1	-2,3	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	8,3	5,7	-1,2	2,7	1,1		
Мальта	9,4	+3,8	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	7,8	6,5	+3,6	1,6	1,1		
Німеччина	5,9	-0,8	21,6	20,7	-6,3	-0,9	4,9	2,2	-0,7	1,0	0,8		

Продовження табл. 2.3.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Польща	8,1	+ 0,9	22,6	20,5	0,0	- 2,1	6,3	2,0	- 0,4	1,8	1,2
Португалія	6,9	- 1,0	37,6	30,7	- 0,9	- 6,9	4,5	2,8	- 0,9	2,4	1,2
Румунія	4,4	- 1,1	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	3,3	2,3	- 0,6	1,1	0,9
Словаччина	5,8	- 1,1	17,7	15,9	- 7,0	- 1,8	5,1	2,5	- 0,1	0,6	0,4
Словенія	4,2	+ 0,9	22,9	22,5	+ 5,2	- 0,4	3,3	1,9	+ 0,7	0,9	0,6
Угорщина	4,7	+ 0,1	19,5	17,5	- 1,0	- 2,0	2,2	1,2	- 1,1	2,5	1,1
Фінляндія	6,5	- 3,9	28,9	28,4	- 9,7	- 0,5	5,1	2,5	- 3,4	1,4	1,2
Франція	8,8	- 1,1	37,9	37,2	- 0,5	- 0,7	4,5	1,9	- 0,9	4,3	3,4
Чехія	5,2	- 0,7	18,5	16,7	- 2,0	- 1,8	4,5	3,4	+ 0,1	0,7	0,4
Швеція	6,7	- 1,7	25,9	34,9	- 7,8	+ 9,0	5,3	3,4	- 0,3	1,4	1,1

* Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – Р. 48, 199, 234, 236, 244, 258.

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

Як свідчать дані табл. 2.3.3, у 2008 і 2010 рр. найбільші імпліцитні ставки оподаткування капіталу були зафіксовані насамперед у країнах ЄС-15 і Кіпрі, найменші – у постсоціалістичних країнах ЄС. Ця тенденція простежувалась також щодо частки податків на капітал у ВВП: у 2010 р. Люксембург, Італія, Великобританія, Кіпр, Мальта, Бельгія, Франція очолили рейтинг країн Об'єднаної Європи за зазначеним показником, тоді як Чехія, Угорщина, Румунія, Словенія, Болгарія, Литва, Латвія та Естонія посіли місця в кінці цього рейтингу. Лише у Польщі, яка у 2009 р. уникнула падіння ВВП, фіскальна ефективність податків на капітал у 2010 р. була такою ж високою, як у Данії. При цьому розрив між максимальною та мінімальною частками податків на капітал у ВВП склав 8,9 відсоткового пункту (від 11,1% у Люксембурзі до 2,2% в Естонії), що свідчить про значні відмінності у розвитку оподаткування капіталу в ЄС в цілому. Водночас, значно вищі, ніж в окремих постсоціалістичних країнах ЄС, імпліцитні ставки оподаткування капіталу в низці країн ЄС-15 і Кіпрі (щодо яких є дані) можуть бути ознакою активного розвитку фінансового сектору в останніх.

У 2000 – 2010 рр. у Мальті, Данії, Естонії, Польщі, Словенії, Угорщині частка податків на капітал у ВВП зросла на 0,1 – 3,8 відсоткового пункту, у Литві – не змінилася, у решті країн ЄС – знизилась на 0,4, 3,9 відсоткового пункту. Імпліцитна ставка оподаткування капіталу у цей період збільшилась лише у Бельгії, Естонії, Італії, Кіпрі, Словенії (щодо дев'яти країн немає даних), а у 2008 – 2010 рр. зменшилася у дев'ятнадцяти з двадцятьох країн (її збільшення у Швеції не обов'язково свідчить про підвищення податкового навантаження на капітал¹⁵³; у 2009 р. країна знизила базову ставку корпоративного податку з 28 до 26,3%¹⁵⁴).

¹⁵³ Згідно наявних статистичних даних у 2008 р. імпліцитна ставка оподаткування капіталу у Швеції зменшилася з 33,5 до 25,8%, що може свідчити про значну похибку при її розрахунку (Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 258).

¹⁵⁴ Див. додаток Г.

Отже, протягом 2000 – 2010 рр. більшість країн ЄС не посилювала або послаблювала фіскальні позиції оподаткування капіталу¹⁵⁵, а у 2009 – 2010 рр. на території Об'єднаної Європи спостерігалось зменшення надходжень податків відповідної групи, одним з основних чинників якого була несприятлива кон'юнктура.

Зазначене також підтверджує зниження багатьма країнами ЄС базових ставок оподаткування прибутку (при встановленні постсоціалістичними країнами нижчих ставок, ніж у середньому в ЄС-15), яке стало менш активним після 2008 р. (ця тенденція описана у параграфах 2.1 та 2.2). Крім того, у 2000 – 2010 рр. фіскальна ефективність корпоративного податку зменшилась у двадцяти двох з двадцяти семи країн ЄС. Для порівняння: у цей період частка ПДВ у ВВП знизилась лише у десяти країнах ЄС (табл. 2.3.1).

У 2010 р. найбільші у ЄС показники фіскальної ефективності податків на доходи від капіталу та підприємницької діяльності (включають: корпоративний податок і, у Болгарії та Італії, інші податки на прибуток/дохід компаній; податки на доходи від капіталу домогосподарств; податки на доходи самозайнятих) були зафіксовані у Люксембурзі, Мальті, Італії, Кіпрі, Польщі, Великобританії та Австрії, а найменші – у Словенії, Болгарії, Угорщині та країнах Балтії. При цьому частка корпоративного податку у ВВП була однією з найвищих в ЄС у Мальті, Кіпрі, Люксембурзі, Швеції, Чехії, Великобританії, одною з найнижчих – у Франції, Іспанії, Естонії, Угорщині, Литві, Латвії; податки на доходи від капіталу домогосподарств та на доходи самозайнятих були найбільш фіскально ефективними в Італії, Польщі, Австрії, Іспанії, Греції, а найменш фіскально значущими – у країнах Балтії та Румунії.

Порівняно висока частка у ВВП податків на накопичений капітал (охоплюють податки на землю і будівлі, на ювелірні вироби та інші зовнішні ознаки багатства, на спадщину і подарунки, плату за ліцензії на ведення підприємницької та професійної діяльності тощо) у 2010 р. була

¹⁵⁵ В умовах економічного буму зниження ставок податків на капітал могло супроводжуватись навіть збільшенням їх частки у ВВП (за рахунок розширення бази оподаткування).

*Розділ 2. Розвиток податкових інструментів
у країнах – учасницях ЄС*

характерною для Великобританії, Франції, Бельгії, Данії, Люксембургу, Іспанії, Угорщини та Італії, порівняно низька – для Болгарії, Чехії, Литви, Естонії, Словаччини. При цьому фіскальна ефективність податків на власність перевищила 2% ВВП тільки у Великобританії, Франції, Бельгії, Іспанії, а в одинадцяти країнах – становила до 1% ВВП.

Як бачимо, у 2010 р. і «старі», і «нові» країни Об'єднаної Європи застосовували різні підходи до формування податкового навантаження на капітал. Великобританія, Італія, Люксембург активно використовували фіскальний потенціал як податків на доходи від капіталу та підприємницької діяльності, так і податків на накопичений капітал, а країни Балтії – ні; у Кіпрі та Мальті висока частка податків на капітал у ВВП була зумовлена насамперед високою фіскальною ефективністю корпоративного податку, а у Польщі, Бельгії, Франції – інших податків на капітал; в Угорщині більше половини надходжень податків на капітал забезпечували надходження податків на накопичений капітал і т.д. Правда, у семи постсоціалістичних країнах ЄС (за винятком Польщі, Словаччини і Чехії) частка податків на доходи від капіталу та підприємницької діяльності у ВВП становила до 3,5% за середнього значення у ЄС 4,7%, а у інших семи країнах колишнього соціалістичного табору (крім Угорщини, Польщі та Румунії) фіскальна ефективність податків на накопичений капітал не перевищувала 1% ВВП за середнього показника на території євроінтеграції 1,8% ВВП.

У 2011 – 2013 рр. розвиток оподаткування капіталу у країнах ЄС був підпорядкований пошуку резервів наповнення бюджету і/або удосконаленню інструментів сприяння активізації економічної діяльності, в результаті чого часто спостерігалась різновекторність податкових реформ. Зокрема, у зазначені роки лише шість країн ЄС-27 знизили базову ставку корпоративного податку (Великобританія – з 28 до 23%, Італія – з 31,4 до 27,5%, Нідерланди – із 25,5 до 25%, Словенія – з 20 до 17%, Фінляндія – з 26 до 24,5% та Швеція – з 26,3 до 22%), у той час як Португалія та Франція посилили прогресію в оподаткуванні прибутку (їх базові ставки зросли з 29 до 31,5% й з 34,4 до 36,1% відповідно). Відбулося також підвищення базової ставки корпоративного податку у Греції і Словаччині. При цьому Великобританія

зменшила норми амортизації, а у Португалії ставка оподаткування доходу від приросту капіталу зросла з 20 до 25%¹⁵⁶. Угорщина в 2010 р. зменшила базову ставку корпоративного податку із 21,3 до 20,6% (у 2010 р. середнє значення цієї ставки у нових країнах ЄС склало 18,3%), а на 2012 р. встановила обмеження щодо перенесення збитків минулих періодів. Ірландія, застосовуючи одну з найнижчих у ЄС базову ставку оподаткування прибутку у розмірі 12,5%, у 2012 р. підвищила ставку податку на приріст капіталу з 25 до 30%¹⁵⁷.

Утім, у 2012 р. жодна з постсоціалістичних країн ЄС не вдавалася до корекції ставок оподаткування дивідендів, процентів і роялті, виплачених нерезидентам (додаток Е). У 2011 – 2012 рр. в розрізі цих країн стандартна ставка податку щодо дивідендів варіювала від 0% в Естонії, Словаччині та Угорщині (Болгарія та Литва застосовували ставку 0% поряд із стандартною) до 19% у Польщі, стандартна ставка оподаткування процентів становила від 0% в Угорщині до 20% у Польщі та 21% в Естонії (Естонія і Литва застосовували ставку 0% поряд із стандартною), роялті оподатковувались за стандартною ставкою від 0% в Угорщині до 20% у Польщі. Кіпр у 2012 р. запровадив додаткову ставку 0% поряд із ставками 5 та 10% щодо оподаткування роялті, зберігши нульову ставку щодо оподаткування дивідендів і процентів; у Мальті в 2011 – 2012 рр. ставка податку для всіх зазначених видів доходу становила 0%. Така варіація ставок вплинула на проаналізовані вище показники фіскальної ефективності відповідних підгруп податків на капітал у нових країнах Об'єднаної Європи (найімовірніше, переважна більшість цих ставок була чинною також у 2010 р.).

Натомість одинадцять країн ЄС-15 (крім Австрії, Великобританії, Ірландії, Нідерландів) в 2012 р. коригували ставки оподаткування дивідендів, процентів та роялті (хоча б щодо одного з цих видів доходу). Так, Бельгія, Греція, Іспанія, Люксембург, Португалія та Франція під-

¹⁵⁶ Portugal Tax Update. State Budget Law for 2012. KPMG [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxnewsflash/pages/portugal-corporate-individual-tax-vat-transfer-pricing-regime.aspx>.

¹⁵⁷ International tax alert. Issue nine. Spring 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pkf.com/media/843012/pkf%20international%20tax%20alert%20issue%209%20-%20spring%202012.pdf>.

Розділ 2. Розвиток податкових інструментів у країнах – учасницях ЄС

вищили податкове навантаження на дивіденди, а Данія, Італія, Фінляндія його знизили (в останніх країнах ставки оподаткування дивідендів у 2011 р. були доволі високими); Бельгія, Іспанія та Португалія підвищили ставку податку щодо процентів, у той час як Італія зменшила стандартну ставку оподаткування процентів з 27 до 20%; Іспанія, Італія та Швеція підвищили податкове навантаження на роялті, а Фінляндія та Німеччина його знизили. У 2012 р. у країнах ЄС-15 стандартна ставка податку щодо дивідендів коливалась від 0% у Великобританії (Бельгія, Данія, Ірландія та Нідерланди застосовували нульову ставку поряд із стандартною) до 30% у Португалії, Франції та Швеції, щодо процентів – від 0% у Австрії, Люксембурзі, Нідерландах, Німеччині, Фінляндії, Швеції до 40% у Греції, щодо роялті – від 0% у Люксембурзі й Нідерландах (Ірландія та Швеція застосовували нульову ставку поряд із стандартною) до 30% в Італії. Як бачимо, останні реформи не дають підстав стверджувати, що їх наслідком є конвергенція оподаткування капіталу у Західній Європі.

Крім того, у 2011 – 2012 рр. низка країн ЄС-15 посилювала фіскальні позиції податків на накопичений капітал. Зокрема, у вересні 2011 р. уряд Іспанії ухвалив рішення про відновлення на два роки податку на «чисті» статки, дію якого було призупинено в 2008 р. Його базою є вартість нерухомості, банківських депозитів, цінних паперів, автомобілів, творів мистецтва, коштовностей тощо, які належать фізичній особі, за вирахуванням боргових зобов'язань. Неоподатковуваний мінімум після відновлення податку встановлено на рівні 700 тис. євро; крім нього надається податкове вирахування на житло в розмірі 300 тис. євро. Податок утримується за прогресивною шкалою з восьми ставок від 0,2 до 2,5%¹⁵⁸.

Подібний податок «на багатство» справляється також у Франції. Його сплачують фізичні особи – власники майна вартістю понад 1,3 млн. євро¹⁵⁹.

¹⁵⁸ Налоговые новости // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 10. – С. 33 – 34.

¹⁵⁹ Страны придумывают новые налоги, чтобы найти средства на борьбу с кризисом [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://delo.ua/world/strany-pridumyvajut-novye-nalogi-chtoby-najti-sredstva-na-borbu-173222/>.

Зазначене дає змогу зробити висновок, що чимало країн ЄС-15 останнім часом посилювало і фіскальну, і перерозподільну роль не тільки податку з доходів фізичних осіб щодо оподаткування трудових доходів, а й окремих податків на капітал з метою підвищення соціальної справедливості в оподаткуванні. При цьому нові країни ЄС, доходи громадян і прибутки суб'єктів ринку у яких є порівняно невисокими і які підпорядковують розвиток своїх фінансових систем потребі залучення значних обсягів інвестицій, як і раніше, намагалися уникати підвищення ставок прямих податків.

Отже, на відміну від попередніх років, у 2009 – 2014 рр. удосконалення національних податкових систем країн ЄС відбувалося шляхом проведення системних реформ, орієнтованих насамперед на пошуки додаткових джерел наповнення бюджету. При цьому більшість країн Об'єднаної Європи підвищувала податкове навантаження на споживання (в тому числі всі країни, які до рецесії не вважали за потрібне повною мірою використовувати фіскальний потенціал податків відповідної групи) та на працю (країни ЄС-15 та Кіпр шляхом посилення прогресії в оподаткуванні доходів фізичних осіб і/або підвищення ставок соціальних платежів, а постсоціалістичні країни ЄС передусім за рахунок збільшення ставок внесків до державних соціальних фондів). Низка країн ЄС-15 вдавалася до підвищення податкового навантаження на капітал (на прибутки великих компаній, інвестиційний дохід, дорогу нерухомість тощо); деякі країни знизили ставки окремих податків на капітал за умови збільшення (утримання на високому рівні) стандартної ставки ПДВ.

Незважаючи на фіскальну орієнтованість податкових реформ у більшості країн ЄС, кожна країна намагалася знайти свою «точку збалансування» вимог фіскальної достатності, економічної ефективності та справедливості при розбудові податкової системи, внаслідок чого на території євроінтеграції спостерігалася конвергенція в оподаткуванні споживання одночасно з розвитком традиційних національних моделей

***Розділ 2. Розвиток податкових інструментів
у країнах – учасницях ЄС***

оподаткування праці та капіталу. Щоправда, у той час як країни ЄС-15 дедалі активніше використовували перерозподільні можливості податків чи удосконалювали податкові механізми заохочення економічної діяльності, нові країни Об'єднаної Європи дотримувались стратегії утримання, як правило, доволі низьких ставок прямих податків для стимулювання інвестиційних процесів. Зазначені тенденції формування податкового навантаження на споживання та фактори виробництва у країнах ЄС повинні враховуватись при реформуванні податкової системи України.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ІНТЕГРАЦІЇ ДО ЄС

3.1. Діалектика податкових реформ і євроінтеграційна стратегія України

Дослідивши особливості трансформації європейського оподаткування в умовах інтеграції та розвитку податкових інструментів у країнах ЄС, потрібно розробити пропозиції щодо податкової складової втілення євроінтеграційних намірів України.

Обраний Україною стратегічний курс інтеграції до ЄС окреслив пріоритети розбудови вітчизняної соціально-економічної системи. Актуалізувалась необхідність системних трансформацій української моделі транзитивного господарювання, які передбачають, з одного боку, перехід до європейської практики регламентування і регулювання економічних відносин, а з другого – усунення перекосів функціонування економіки нашої держави. По-перше, економічне співробітництво в Об'єднаній Європі відбувається в умовах сформованої інституційної інфраструктури. По-друге, без вирішення проблем, пов'язаних з коригуванням вітчизняної галузевої структури економіки (остання значною мірою орієнтована на виробництво низькотехнологічної продукції), незначними обсягами інвестицій в інновації, масштабними тіньовим сектором і корупцією, а також високим рівнем безробіття, марно сподіватись на те, що ЄС буде зацікавлений в Україні як у новому члені.

Крім того, реалізація євроінтеграційних намірів України вимагає підвищення ефективності її державного господарювання. Це не обов'язково передбачає подальшу приватизацію вітчизняних державних підприємств (в ЄС державний сектор доволі розвинутий). Можна навіть

фінансувати з бюджету створення високоприбуткових підприємств, застосовуючи європейську практику управління ними. Потрібно також оптимізувати продукування державою суспільних благ, оскільки інтеграція України до ЄС вимагає надання низки соціальних гарантій одночасно з реформою соціальної сфери та розбудовою ринкової інфраструктури. Лише ті країни, у яких створено умови для зростання ВВП і які здатні швидко долати наслідки погіршення світової кон'юнктури, можуть, інтегруючись у спільний європейський економічний простір, поліпшити функціонування інтеграційного утворення.

Досягнення окреслених цілей вимагає розробки відповідної податкової політики. Слід сформувати такі перерозподільні механізми, за яких можна буде, спрямувавши трансформаційні процеси в оптимальне русло, «наблизити» вітчизняну соціально-економічну систему до соціально-економічних систем у країнах ЄС-27. Але при цьому Україні не завжди доцільно якнайшвидше запозичувати податкові інструменти цих країн.

Як було зазначено у параграфах 1.3 і 2.1, фіскальна сфера у країнах з розвинутою ринковою економікою (ЄС-15) передусім підтримує функціонування їх еволюційно сформованої відносно оптимальної соціально-економічної організації суспільного розвитку. Реформи, яких сьогодні потребує низка країн Західної Європи, не вимагають масштабних (докорінних) змін соціально-економічних процесів. У країнах ЄС-15 оподаткування, орієнтоване на заохочення підприємництва в основному за рахунок створення однакових умов господарювання для всіх суб'єктів ринку, та державний бюджет, у який закладаються переважно поточні видатки й порівняно незначні обсяги «видатків розвитку», забезпечують ефективне доповнення розвитку сучасних ринкових механізмів фінансовою діяльністю держави.

На відміну від країн ЄС-15, ринкові відносини в Україні є деформованими. Це зумовлює необхідність компенсаційного державного впливу на соціально-економічні процеси (активного фіскального регулювання). При цьому податкова політика в Україні має сприяти масштабним економічним та соціальним трансформаціям, а не передусім підтримувати функціонування її сучасної соціально-економічної системи. Крім того,

прогресивні західноєвропейські податкові механізми можуть виявитись неефективними за відсутності свого традиційного базису – розвинутої ринкової економіки.

З одного боку, для України актуальними є застосування особливих підходів при встановленні меж податкової експансії (рівень економічного розвитку та порівняно висока ефективність бюджетної політики більшості країн Західної Європи дає змогу утримувати високий рівень оподаткування без істотних негативних наслідків для зростання ВВП; у постсоціалістичних країнах податковий потенціал значно менший, а використання бюджетних коштів не завжди поліпшує умови для розвитку суспільства), і активне коригування податкового законодавства зі змінами економіко-інституційного середовища господарювання, як це відбувається у нових країнах ЄС (про це йшлося у параграфах 1.3 і 2.2). Більш того, досвід ринкових перетворень постсоціалістичних країн Об'єднаної Європи цінний для України з точки зору формування бачення орієнтованих на євроінтеграцію соціально-економічних та фіскальних реформ і розробки стратегії їх реалізації. Спільними для України та постсоціалістичних країн ЄС-27 є також не вирішені транзитивні проблеми – досягнення зрушень у зменшенні значного тіньового сектору економіки, удосконалення фінансових механізмів заохочення інвестицій у високотехнологічні виробництва, реформування соціальної сфери і т.д.

З другого боку, потрібно розуміти, що не існує жодного позитивного прецеденту інтеграції до ЄС країни з такими стартовими можливостями ринкових трансформацій і сучасним розвитком соціально-економічної системи і державних фінансів, як в Україні. Як було зазначено у параграфі 1.3, постсоціалістичні країни ЄС-27 не переживали довготривалих економічних криз, зумовлених значними структурними деформаціями, і не зазнавали деструктивного впливу численних сумнівних коригувань перерозподілу ВВП при переході до ринку. Україні необхідно розробити власну, відповідну її економіко-інституційному базису, податкову стратегію сприяння подальшим ринковим соціально-економічним перетворенням, яка буде враховувати перспективу її інтеграції до ЄС.

Використання адаптованих до умов господарювання в Україні регуляторних податкових механізмів (на базі створення сприятливого податкового середовища в цілому та за принципом спрямування максимуму фінансових ресурсів у «точки зростання» ВВП) і підвищення фіскальної ефективності оподаткування насамперед за рахунок детінізації економічних відносин (для бюджетного фінансування доволі значних обсягів «видатків розвитку» та розширення соціальної складової функціонування держави) забезпечать поліпшення динаміки економічного розвитку на основі позитивних зрушень. Водночас, із прогресивними соціально-економічними змінами можна буде поступово «наблизити» вітчизняну фіскальну модель до європейських і активніше включитись у процес інтеграції.

Полегшує розробку податкової стратегії втілення євроінтеграційних намірів України те, що не потрібно приводити фіск нашої держави у відповідність до якогось єдиного зразка. Поки що йдеться лише про потребу внесення змін до податкового законодавства України у зв'язку з підписанням Угоди про асоціацію з ЄС. Утім, податкова реформа в Україні повинна враховувати сучасний стан податкової гармонізації і тенденції трансформації оподаткування в Об'єднаній Європі, які можуть стати передумовою для посилення цієї гармонізації.

Отже, нашій державі сьогодні необхідно запроваджувати ефективні перерозподільні інструменти подолання транзитивності економіки та запозичувати, якщо є позитивний досвід використання за схожих умов, податкові механізми країн ЄС (передусім постсоціалістичних учасниць євроінтеграції), а після низки ринкових соціально-економічних перетворень – поступово трансформувати національне оподаткування, дедалі більше використовуючи можливості податкового регулювання, які доступні країнам Західної Європи.

Формуючи податкову політику України на найближчі роки і віддаленішу перспективу, важливо проаналізувати ефективність податкових реформ нашої держави в 2000 – 2011 рр. Це дасть змогу окреслити напрями подальшої трансформації вітчизняного оподаткування (з урахуванням стратегічної мети – інтеграції України до ЄС), мінімізувавши ризик ухвалення сумнівних рішень, що особливо актуально в умовах сучасного повільного посткризового відновлення світової економіки та зумовленого ним дефіциту фінансових ресурсів, оскільки,

якщо, наприклад, ті чи інші податкові заходи не забезпечили активізації інвестиційних процесів за сприятливої кон'юнктури, то від них навряд чи варто цього очікувати найближчим часом (принаймні за інших незмінних умов оподаткування).

Разом з тим повільні темпи економічного розвитку зумовлюють необхідність використання особливих податкових механізмів, при розробці яких для України важливо враховувати новітній досвід податкового регулювання у країнах ЄС.

З метою оцінки ефективності податкової політики в Україні в 2000 – 2011 рр. проаналізуємо динаміку рівня оподаткування вітчизняної економіки і фактори, які на неї вплинули, а також можливі взаємозв'язки між трансформаціями оподаткування зазначеного періоду та темпами зростання ВВП; при розробці пропозицій щодо напрямів подальшої податкової реформи в нашій державі врахуємо особливості податкової експансії та сучасний досвід застосування інструментів оподаткування у країнах – учасницях ЄС.

Як свідчать дані табл. 3.1.1, у 2000 – 2011 рр. рівень оподаткування в Україні зріс із 27,4 до 36,8% ВВП, досягши максимального значення у 2008 р. (37,0% ВВП). Зростання відбулося як за рахунок підвищення фіскальної ефективності податкових платежів зведеного бюджету, які враховуються при розрахунку рівня оподаткування, так і за рахунок зростання частки внесків до державних соціальних фондів у ВВП.

У 2000 – 2011 рр. внески до державних соціальних фондів формували близько третини загального обсягу надходжень податків та податкових платежів. Причому в 2010 р. фіскальна ефективність соціальних платежів в Україні (12,8% ВВП) була вищою середніх показників у ЄС в цілому (10,9% ВВП) і в постсоціалістичних країнах Об'єднаної Європи (11,2% ВВП)¹⁶⁰. З огляду на те, що, на відміну від більшості країн ЄС, в Україні левову частку надходжень внесків до державних соціальних фондів забезпечують соціальні платежі роботодавців, активний розвиток соціального оподаткування нашої держави може бути чинником, який знижує конкурентоспроможність вітчизняної економіки та не сприяє детінізації економічних відносин.

¹⁶⁰ Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 202.

Розділ 3. Удосконалення податкової політики України
в контексті інтеграції до ЄС

Таблиця 3.1.1

Динаміка рівня оподаткування в Україні в 2000 - 2011 рр., %

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Податкові платежі зведеного бюджету, млрд. грн.	31,7	37,22	46,24	55,02	66,79	101,44	131,59	167,92	233,60	208,29	235,28	323,65
у % до попереднього року	-	117,4	124,3	119,0	121,4	151,9	129,7	127,6	139,1	89,2	112,9	137,6
Внески до державних соціальних фондів, млрд. грн.	14,98	19,37	23,39	27,82	38,82	51,62	65,56	87,45	117,35	115,11	138,21	160,82
у % до попереднього року	-	129,3	120,8	118,9	137,7	134,7	127,0	133,4	134,2	98,1	120,1	116,4
Всього податки і соціальні платежі, млрд. грн.	46,68	56,59	69,63	82,84	105,11	153,06	197,15	255,37	350,95	323,40	373,49	484,47
у % до попереднього року	-	121,2	123,0	119,0	126,9	145,6	128,8	129,5	137,4	92,1	115,5	129,7
ВВП за ринковими цінами, млрд. грн.	170,07	204,19	225,81	267,34	345,11	441,45	544,15	720,73	948,06	913,35	1082,57	1316,60
у % до попереднього року	-	120,0	110,6	118,4	129,1	127,9	123,3	132,5	131,5	96,3	118,5	121,6
Частка податкових платежів зведеного бюджету у ВВП, %	18,6	18,2	20,5	20,6	19,4	23,0	24,2	23,3	24,6	22,8	21,7	24,5
Частка соціальних платежів у ВВП, %	6,7	9,5	10,3	10,4	11,1	11,7	12,0	12,1	12,4	12,6	12,8	12,3
Рівень оподаткування, % ВВП	27,4	27,7	30,8	31,0	30,5	34,7	36,2	35,4	37,0	35,4	34,5	36,8

Джерело: Розраховано за даними звітів Державної казначейської служби України за методикою, наближеною до тієї, яка використовується Єврокомісією.

На користь цього висновку свідчить також те, що в 2012 р. ставка соціальних платежів для роботодавців в Україні становила 36,76 – 49,7% проти 22,37% в середньому в ЄС-27 та 27,38% у постсоціалістичних країнах ЄС-27 (додаток Б).

У 2000 – 2011 рр. в Україні сукупна фіскальна ефективність основних бюджетоутворюючих податків – податку з доходів фізичних осіб, податку на прибуток підприємств, ПДВ та акцизного податку коливалась від 14,72% ВВП у 2001 р. до 21,20% ВВП у 2011 р. (табл. 3.1.2). Ці податки формували близько 55 – 60% загального обсягу надходжень податків і соціальних платежів, суттєво впливаючи на динаміку рівня оподаткування.

У 2010 р. найбільш фіскально ефективним в Україні був ПДВ. Його частка у ВВП у цьому році становила 7,97% (в 2011 р. – 9,88%) проти 7,6% в середньому в ЄС-27 і 7,9% – у постсоціалістичних країнах Об'єднаної Європи¹⁶¹. Фіскальна ефективність податку з доходів фізичних осіб у нашій державі в 2000 – 2010 рр. була нижчою, ніж у більшості країн ЄС (у 2010 р. частка зазначеного податку у ВВП в Україні складала 4,71%, а в середньому на теренах євроінтеграції та у постсоціалістичних країнах ЄС – 7,7 і 4,5% відповідно¹⁶²). І навпаки, у 2000 – 2010 рр. фіскальна ефективність податку на прибуток в Україні перевищувала середні показники в ЄС-27 та постсоціалістичних країнах ЄС (у 2010 р. ці показники становили 3,73; 2,7 та 1,9% ВВП відповідно¹⁶³). Такі результати міжнародних порівнянь потрібно враховувати при реформуванні податкової системи нашої держави. Утім, при виборі напрямів трансформації оподаткування в Україні не менш важливе значення має аналіз факторів, які вплинули на динаміку часток основних податків у ВВП у 2000 – 2011 рр.

¹⁶¹ Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 186.

¹⁶² Там само. – P. 196.

¹⁶³ Там само. – P. 198.

Таблиця 3.1.2

**Частка надходжень основних бюджетоутворюючих податків
у ВВП в Україні в 2000 - 2011 рр., %**

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Податок з доходів фізичних осіб	3,75	4,30	4,79	5,06	3,83	3,92	4,19	4,83	4,83	4,87	4,71	4,57
Податок на прибуток підприємств	4,53	4,06	4,16	4,95	4,68	5,32	4,81	4,77	5,05	3,62	3,73	4,18
ПДВ	5,55	5,07	5,97	4,71	4,85	7,66	9,26	8,24	9,71	9,26	7,97	9,88
у т.ч.: ПДВ із вироблених в Україні товарів	н.д.	н.д.	5,56	5,03	4,84	5,39	5,63	5,07	4,75	5,03	4,95	5,79
ПДВ із ввезених товарів	н.д.	1,85	3,01	3,54	3,48	5,22	5,86	5,78	8,54	8,01	6,78	7,29
Бюджетне відшкодування	н.д.	н.д.	2,61	3,86	3,47	3,01	2,76	2,62	3,63	3,78	3,76	3,25
«Чисті» надходження ПДВ з вироблених в Україні товарів	н.д.	2,32	2,95	1,17	1,38	2,38	2,87	2,45	1,12	1,25	1,19	2,54
Акцизний податок	1,31	1,30	1,82	1,96	1,95	1,80	1,58	1,47	1,35	2,36	2,62	2,57
Основні бюджетоутворюючі податки, всього	15,15	14,72	16,74	16,68	15,31	18,70	19,84	19,31	20,94	20,11	19,03	21,20

Джерело: Розраховано за даними звітів Державної казначейської служби України.

У 2000 – 2003 рр. фіскальна ефективність податку з доходів фізичних осіб в Україні зросла, досягши у 2003 р. (напередодні запровадження пропорційного механізму прибуткового оподаткування за ставкою 13%) максимального значення протягом аналізованого періоду – 5,06% ВВП. В подальші роки діапазон коливання частки цього податку у ВВП становив від 3,83% у 2004 р. до 4,87% у 2009 р., коли відбулося зростання середньомісячної номінальної заробітної плати (її динаміку ми вважаємо порівняною із динамікою бази оподаткування податком) на 5,5% (табл. 3.1.3) при зменшенні номінального ВВП.

У 2001 – 2003, 2006 і 2008 рр. найбільш вагомим чинником зміни величини фіскальної ефективності податку з доходів фізичних осіб було зростання номінальної заробітної плати. У 2005 р. темп зростання надходжень прибуткового податку (131,2%) дещо відстав від максимального за весь аналізований період темпу зростання середньомісячної

*Розділ 3. Удосконалення податкової політики України
в контексті інтеграції до ЄС*

заробітної плати (136,7%), що може свідчити про погіршення збираності податку. У 2007 р. відбулося підвищення ставки податку з доходів фізичних осіб із 13 до 15%, що знайшло відображення у збільшенні його частки у ВВП із 4,19 до 4,83%.

Таблиця 3.1.3

Темпи зростання надходжень податків та макроекономічних показників в Україні у 2001 - 2011 рр., у % до попереднього року

Показники	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Податок з доходів фізичних осіб	137,5	123,4	124,9	97,7	131,2	131,5	152,6	131,9	96,9	114,7	118,0
Середньомісячна заробітна плата	135,2	120,9	122,8	127,5	136,7	129,2	129,7	133,7	105,5	120,0	117,6
Податок на прибуток	107,5	113,5	140,9	122,1	145,2	112,9	131,5	139,1	69,06	122,1	136,5
Прибуток підприємств	110,2	94,0	122,5	160,8	121,0	124,1	165,4	105,8	74,2	147,5	128,6
Бюджетне відшкодування ПДВ	н.д.	н.д.	н.д.	116,0	111,2	113,0	125,5	182,4	100,4	117,7	105,2
Експорт	106,6	109,8	124,1	142,2	103,5	111,6	124,7	137,6	95,2	129,7	128,9
Надходження ПДВ з імпортованих товарів	н.д.	180,1	139,5	126,8	191,8	138,5	130,7	194,3	90,3	100,3	130,9
Імпорт	112,6	104,2	128,8	130,9	115,8	120,4	135,4	142,9	84,3	132,4	135,8

Джерело: Розраховано за даними Державної казначейської служби України і Державної служби статистики України.

У 2011 р. було запроваджено другу ставку податку з доходів фізичних осіб у розмірі 17% щодо доходу понад 10 мінімальних заробітних плат (у 2011 р. – 9410 грн.). Фіскальний ефект від такої новації був майже непомітним. Якщо у 2010 р. було зафіксоване перевищення темпом зростання середньомісячної зарплати темпу зростання надходжень податку на 5,3 відсоткового пункту, то у 2011 р. динаміка цих показників була майже ідентичною (за однакової збираності податку). Тому в 2011 р. за ліпшої динаміки зростання номінального ВВП порівняно з надходженнями податку з доходів фізичних осіб спостерігалось зменшення фіскальної ефективності останнього з 4,71 до 4,57% ВВП¹⁶⁴.

¹⁶⁴ Протягом 2001 – 2011 рр., крім 2011 р., лише у 2004 та 2007 рр. темпи зростання номінального ВВП перевищували темпи зростання середньомісячної заробітної плати.

Як бачимо, застосування єдиної ставки прибуткового податку в Україні не забезпечило помітної детінізації економічних відносин (принаймні в 2005 – 2010 рр.; не виключено, що в окремі роки відбувалося збільшення обсягів виплати заробітної плати в «конвертах»). Водночас посилення прогресії в оподаткуванні доходів фізичних осіб мало неоднозначні фінансові наслідки, які, правда, не дають достатніх підстав для висновку про неефективність цього заходу в нашій державі за будь-яких обставин. Ми вважаємо, що вагомішого зростання надходжень податку можна було б (можна) досягти у разі доповнення малопрогресивного механізму його справляння непрямими методами контролю за доходами громадян для обмеження приховування від оподаткування високих доходів.

Зазначимо також, що запровадження додаткової ставки прибуткового податку в Україні відповідає сучасній тенденції підвищення податкового навантаження на фінансово забезпечені верстви населення у країнах Західної Європи і є кроком, реалізація якого вже відбулася чи активно обговорюється у постсоціалістичних країнах ЄС, котрі раніше перейшли до пропорційного оподаткування доходів фізичних осіб (про це йшлося у розділі 2). Крім того, у 2013 р. максимальна ставка податку з доходів фізичних осіб в Україні (17%) була нижчою його середньої граничної ставки як у ЄС-27 в цілому (38,7%), так і в розрізі постсоціалістичних учасниць євроінтеграції (23,4%) (додаток В).

Подальше підвищення вітчизняної максимальної ставки прибуткового оподаткування навряд чи буде доцільним до підвищення рівня економічного розвитку нашої держави та/або досягнення зрушень у детінізації доходів населення (заробітної плати)¹⁶⁵. Натомість важливим для України джерелом додаткових податкових надходжень без помітного негативного впливу на зростання ВВП має стати податок на нерухомість, який введено в 2014 р. (його податковою базою є житлова нерухомість фізичних осіб із доволі великою площею; від майнового податку важче ухилитись, як від податку з доходів фізичних осіб).

¹⁶⁵ У березні 2014 р. у зв'язку з різким загостренням фінансових проблем відбувся перехід до прогресивного механізму справляння податку щодо пасивних доходів за трьома ставками від 15 до 25% (докладніше про це та інші зміни в прибутковому оподаткуванні йдеться в параграфі 3.3).

Порівняння динаміки середньомісячної заробітної плати й обсягів внесків до державних соціальних фондів в Україні в 2001 – 2011 рр. свідчить, що основним чинником зростання останніх було збільшення фонду оплати праці (лише у 2004 р. темпи зростання соціальних платежів більше ніж на 5 відсоткових пунктів перевищували темпи зростання середньомісячної зарплати, а для 2001 та 2009 рр. була характерною протилежна тенденція). Річ у тім, що протягом аналізованого періоду внески до державних соціальних фондів зазнали мінімальних змін щодо навантаження на їх платників. Одна з найбільш істотних трансформацій соціальних платежів після 1999 р. – підвищення ставки внесків до Пенсійного фонду для роботодавців з 31,8 до 33,2% у 2007 р., наслідком чого стало перевищення темпом зростання соціальних платежів (133,4%) темпу зростання середньомісячної заробітної плати (129,7%). Відмінності між динамікою середньомісячної зарплати і внесків до державних соціальних фондів у 2001 р. можуть бути зумовлені недоліками у формуванні статистичної бази щодо останніх; найвищий у 2000 – 2011 рр. темп зростання надходжень соціальних платежів (137,7%) у 2004 р. може бути результатом зменшення масштабів виплати заробітної плати «в конвертах» внаслідок переходу до пропорційного прибуткового оподаткування; криза 2009 р. спричинила зменшення надходжень внесків до державних соціальних фондів.

У 2011 р. в Україні було введено єдиний соціальний внесок замість внесків до чотирьох фондів одночасно з підвищенням ставок соціального оподаткування для окремих категорій працівників (державних службовців, науковців тощо). У перший рік імплементації Податкового кодексу темп зростання соціальних платежів дещо відстав від темпу зростання середньомісячної заробітної плати, який був меншим темпу зростання номінального ВВП. Як наслідок – вперше протягом 2000 – 2011 рр. спостерігалось зниження фіскальної ефективності соціального оподаткування.

Згаданий високий темп зростання надходжень внесків до державних соціальних фондів у 2004 р. може свідчити про можливість зменшення обсягів тінізації економічних відносин у разі зниження ставки єдиного соціального внеску для суб'єктів ринку – роботодавців.

Утім, ефективність цієї трансформації залежатиме від світової кон'юнктури та умов оподаткування в нашій державі в цілому, що зумовлює необхідність поступового зниження ставки (до кінцевого рівня, який не буде значно відрізнятися від сучасної середньої ставки соціального оподаткування для роботодавців у постсоціалістичних країнах ЄС – 27,38%) лише за наявності надійних фіскальних компенсаторів.

Крім того, із підвищенням рівня доходів населення в Україні можна буде розглянути можливості запозичення європейського досвіду щодо часткового перенесення навантаження соціальних платежів з роботодавців на працівників.

Протягом 2000 – 2011 рр. фіскальна ефективність податку на прибуток в нашій державі зменшилася з 4,53 до 4,18% ВВП, сягнувши максимального рівня – 5,32% ВВП у 2005 р. У 2002, 2003, 2005, 2008 і 2011 рр. динаміка зростання надходжень податку була ліпшою порівняно з динамікою зростання прибутку прибуткових підприємств (у ці роки спостерігалось також збільшення частки податку у ВВП). У 2001 р. відносно низький темп зростання надходжень податку на прибуток був пов'язаний, зокрема, зі зменшенням його бази оподаткування на суму збитків минулих періодів (у 2002 р. обсяги такого урахування зменшилися) і з поширенням практики ухилення від сплати податків та оптимізації оподаткування, яка стала непоодиноким з кінця 90-х років ХХ ст. У 2003 р. було посилено податковий контроль за діяльністю підприємств, які декларують збитки, що забезпечило зменшення масштабів штучного заниження оподатковуваного прибутку¹⁶⁶. У 2005 р. відбулося скасування територіальних і низки галузевих податкових пільг, більшість яких було запроваджено в 1998 – 2000 рр., а також було введено обмеження на віднесення витрат до складу валових і нові методи контролю за правильністю нарахування податків «мінімізаторами»¹⁶⁷.

У 2004 р. зниження ставки податку на прибуток із 30 до 25% призвело до значного зменшення його фіскальної ефективності. У 2006 і 2007 рр. динаміка зростання надходжень податку була гіршою, ніж

¹⁶⁶ Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 76.

¹⁶⁷ Саливон С. Опасный диагноз / С. Саливон // Бизнес. – 2006. – № 3–4. – С. 53.

динаміка зростання прибутку прибуткових підприємств (у 2007 р. відбулося відновлення низки податкових пільг для технопарків, але це не спричинило помітного зменшення надходжень податку). Для 2008 р., як зазначалося, була характерною протилежна тенденція (при незначному темпі зростання прибутку, який можна пояснити насамперед початком поширення кризових явищ у розвитку світової економіки на економіку України, і за відсутності значних трансформацій в оподаткуванні прибутку). У 2009 р. спостерігалось кон'юнктурне зменшення надходжень податку на прибуток, темпи якого були більшими порівняно з темпами зменшення прибутку прибуткових підприємств. Однією з причин цього стала підтримка фінансового сектору економіки – значне збільшення сукупного розміру страхового резерву, який можна відносити до валових витрат.

У 2010 р. фіскальна ефективність податку на прибуток збільшилася із 3,62 до 3,73% ВВП. У цей рік зростання прибутку прибуткових підприємств було динамічнішим порівняно з обсягом ВВП, але темп зростання надходжень податку помітно відстав від темпу зростання прибутку, незважаючи на посилення боротьби з ухиленням від сплати податків, запровадження обмежень на перенесення балансових збитків суб'єктів ринку на наступні податкові періоди, обмеження розміру страхового резерву, який створюється за рахунок збільшення розміру валових витрат фінансової установи¹⁶⁸.

У 2011 р., з одного боку, було знижено ставку податку на прибуток із 25 до 23%, запроваджено нові податкові пільги для літако- і суднобудування, легкої промисловості, готельного бізнесу, підприємств енергетичної галузі, для стимулювання енергозбереження та використання альтернативних видів палива, для малого і середнього бізнесу, а також було скасовано обмеження на віднесення витрат на гарантійний ремонт і гарантійні заміни до складу валових та збільшено амортизаційні відрахування внаслідок застосування прискореної амортизації за методом прискореного зменшення залишкової вартості. З другого боку, було заборонено, включати до валових низку витрат, формальна наяв-

¹⁶⁸ Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у 2009–2010 роках: особливості та уроки на перспективу / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 34 – 36.

**Розділ 3. Удосконалення податкової політики України
в контексті інтеграції до ЄС**

ність (завищення) яких часто давала змогу мінімізувати оподатковуваний прибуток (в тому числі незаконними способами), а також було гармонізовано податковий і бухгалтерський обліки. Останні новації стали одним із чинників зростання надходжень податку на прибуток на 36,5% і збільшення його частки у ВВП із 3,73 до 4,19%, хоча ця частка так і не досягла рівня 2008 р.

Водночас зростання обсягів прибутку прибуткових підприємств на 28,6% і капітальних інвестицій на 37,5%¹⁶⁹, яке було зафіксоване у перший рік імплементації Податкового кодексу, дає підстави для висновку, що заходи, спрямовані на зниження податкового навантаження на прибуток, могли сприяти активізації підприємницької діяльності та зростанню завдяки цьому податкових надходжень.

Зниження ставки податку на прибуток в Україні в 2014 – 2016 рр. до 16%, котре було передбачене Податковим кодексом¹⁷⁰, забезпечило би «наближення» фіскальної ефективності податку в нашій державі та країнах ЄС, але не відповідало сучасній європейській тенденції застосування виваженого підходу до лібералізації корпоративного оподаткування (ця тенденція описана у розділі 2). Утім, у 2013 р. ставка податку на прибуток в Україні (19%) була нижчою його середньої базової ставки в ЄС-27 (23,0%) та перевищувала середню ставку у постсоціалістичних країнах ЄС-27 (17,6%) (додаток Г), що може свідчити про доцільність зниження вітчизняної ставки оподаткування прибутку з точки зору створення сприятливого податкового середовища господарювання в цілому і заохочення іноземних інвестицій зокрема, якщо вдасться поліпшити ситуацію з наповненням бюджету.

Оскільки динаміка частки податку на прибуток у ВВП в Україні в 2000 – 2011 рр. значною мірою залежала від ефективності податкового адміністрування та практики пільгового оподаткування, важливими напрямками податкової реформи мають стати подальше удосконалення справляння податку і контролю за цим процесом та запровадження системи моніторингу за ефективністю надання податкових пільг з метою

¹⁶⁹ За даними Державної служби статистики України.

¹⁷⁰ У березні 2014 р. ухвалено рішення відмовитися від подальшого зниження цієї ставки, зафіксувавши її на рівні 18%, який було встановлено з 1 січня 2014 р.

їх оптимізації (скасування неефективних пільгових механізмів і запозичення досвіду застосування пільг інвестиційного спрямування країн ЄС – інвестиційної податкової знижки чи кредиту). Останнє особливо актуальне з огляду на те, що в 2012 – 2013 рр. в нашій державі відбулося розширення сфери застосування податкових пільг для окремих видів економічної діяльності.

Протягом 2000 – 2011 рр. частка ПДВ у ВВП в Україні зросла з 5,55 до 9,88%, опустившись до мінімального рівня – 4,71% у 2003 р. Починаючи з 2004 р. жоден інший податок не забезпечував більших надходжень до бюджету, ніж ПДВ. У 2001 – 2011 рр. фіскальна ефективність ПДВ із ввезених в Україну товарів зросла із 1,85 до 7,29% ВВП (при цьому її максимальне значення було зафіксоване в 2008 р. на рівні 8,54% ВВП), що дає підстави для висновку про вагомий «внесок» динаміки зовнішнього ПДВ у формування тренду зміни рівня оподаткування в нашій державі.

У 2002 р. запровадження обмежень на використання векселів з ПДВ при імпорті товарів супроводжувалося зростанням надходжень ПДВ із ввезених в Україну товарів на 80,1% при зростанні обсягів імпорту на 4,2%. У 2003 – 2008 і 2010 – 2011 рр. спостерігалось стрімке зростання обсягів імпорту (його темпи становили від 115,8% у 2005 р. до 142,9% у 2008 р.), проте лише у 2004, 2007 та 2011 рр. динаміка імпорту була близькою за числовим значенням до темпів зростання зовнішнього ПДВ (дещо випереджаючи останні). У 2005 – 2006 рр. вживалися заходи з посилення контролю за сплатою податків при імпорті, що відобразилось у помітному випередженні зростання надходжень ПДВ із ввезених в Україну товарів, зростання обсягів імпорту. У 2008 р. приріст надходжень зовнішнього ПДВ становив 94,3%, що значною мірою було зумовлено поліпшенням адміністрування податку, в тому числі внаслідок зупинення обігу векселів із ПДВ при імпорті товарів¹⁷¹.

У кризовому 2009 р. надходження ПДВ із ввезених в Україну товарів зменшилися на 9,7% за падіння обсягів імпорту на 15,1%, що

¹⁷¹ Саливон С. Не в этой жизни / С. Саливон // Бизнес. – 2009. – № 1–2. – С. 39.

свідчить про підвищення ефективності контролю за сплатою податків при імпорті; у 2010 р., навпаки, спостерігалось збільшення обсягів імпорту на 32,4% за зростання надходжень зовнішнього ПДВ на 0,3%, що може бути наслідком поширення фіскальних зловживань на митниці. У 2011 р. темпи зростання надходжень ПДВ із ввезених в Україну товарів та імпорту становили 130,9 та 135,8% відповідно. Це дає змогу припустити, що у перший рік імплементації Податкового кодексу не відбулося підвищення ефективності податкового контролю при імпорті.

Протягом 2002 – 2011 рр. частка у ВВП валових надходжень ПДВ із вироблених у нашій державі товарів зросла з 5,56 до 5,79%, а бюджетного відшкодування – із 2,61 до 3,25%. Внаслідок цього фіскальна ефективність «чистих» надходжень ПДВ із вироблених в Україні товарів (внутрішнього ПДВ) зменшилася з 2,95 до 2,54% ВВП.

У 2003 р. частка бюджетного відшкодування у ВВП зросла з 2,61 до 3,86% (максимального показника у аналізованому періоді, який 3,3 разу перевищив фіскальну ефективність «чистих» надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів). Основною причиною цього, найімовірніше, було поширення зловживань у сфері відшкодування. У 2004, 2010 і 2011 рр. темпи зростання експорту суттєво перевищували темпи зростання відшкодування, що може свідчити як про зменшення масштабів фіктивного відшкодування ПДВ (у 2011 р. були звільнені від оподаткування ПДВ операції з експорту зерна та брухту чорних і кольорових металів та запроваджено єдиний електронний реєстр податкових накладних, що забезпечило зменшення обсягів законного та незаконного відшкодування), так і про зростання простроченої заборгованості з відшкодування податку (в 2011 р. остання зменшилася¹⁷²). У 2008 р., навпаки, динаміка відшкодування ПДВ була значно ліпшою порівняно з динамікою експорту. Це може бути пов'язано як із збільшенням обсягів фіктивного відшкодування, так і з погашенням частини простроченої заборгованості з невідшкодованого ПДВ.

¹⁷² За інформацією Державної податкової служби, станом на 1 січня 2012 р. заборгованість держави з відшкодування ПДВ зменшилася до 4,5 млрд. грн., тоді як на 1 січня 2011 р. вона становила 11,1 млрд. грн., а на 1 січня 2010 р. – 21,8 млрд. грн. (Податкова має намір ліквідувати заборгованість з відшкодування ПДВ до кінця року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://un.ua/ukr/article/380928.html>).

У 2005, 2007 і 2009 рр. темпи зростання номінального ВВП перевищували темпи зростання експорту (існували умови для зменшення частки відшкодування у ВВП, що відбулося у 2005 і 2007 рр.; збільшення цієї частки у 2009 р. може свідчити про поширення зловживань при відшкодуванні і/або погашення заборгованості з невідшкодованого ПДВ).

Крім того, зниження фіскальної ефективності «чистих» надходжень ПДВ із вироблених в Україні товарів у 2002 – 2004 і 2007 – 2010 рр. може бути наслідком не лише фіктивного відшкодування, а й поширення практики мінімізації податку. У 2011 р., незважаючи на розширення переліку податкових пільг, частка внутрішнього ПДВ у ВВП зросла з 1,19 до 2,54%, що може свідчити як про обмеження штучного заниження бази оподаткування ПДВ (на це спрямована низка норм Податкового кодексу) і зменшення масштабів законного та незаконного відшкодування, так і про значні обсяги переплати податку.

У 2005 р. було скасовано низку пільг із ПДВ і запроваджено жорсткіші умови бюджетного відшкодування¹⁷³. Це разом з іншими чинниками забезпечило зростання частки внутрішнього ПДВ у ВВП з 1,38 до 2,38% ВВП. У 2006 р. посилився фіскальний ефект від скасування пільг (останнє відбулося у другому кварталі 2005 р., обмеживши показник надходжень податку цього року). У 2010 р. було введено обов'язкове надання податковим органам електронних даних щодо розрахунку ПДВ, що в умовах динамічнішого зростання експорту порівняно з номінальним ВВП супроводжувалось зменшенням фіскальної ефективності «чистих» надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів.

У 2011 р., незважаючи на запровадження автоматичного відшкодування ПДВ (платникам, які мають позитивну податкову історію), прострочена заборгованість з відшкодування не зникла як явище. Це дає підстави для висновку про наявність проблем у сфері відшкодування, хоча з огляду на зазначене вище можна стверджувати, що з набранням

¹⁷³ Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А. М. Соколовська // *Фінанси України*. – 2006. – № 9. – С. 76 – 77; Саливон С. Опасный диагноз / С. Саливон // *Бизнес*. – 2006. – № 3–4. – С. 53.

чинності Податковим кодексом було обмежено практику фіктивного відшкодування ПДВ.

Значна залежність фіскальної ефективності ПДВ (як зовнішнього, так і внутрішнього) в нашій державі в 2000 – 2011 рр. від масштабів зловживань при його справлянні зумовлює необхідність моніторингу ефективності та подальшого удосконалення адміністрування податку¹⁷⁴. Без досягнення поступу у впорядкуванні процесу адміністрування ПДВ навряд чи буде доцільним активне запозичення європейського досвіду застосування знижених ставок ПДВ для соціально значимих товарів і послуг.

У 2013 р. ставка ПДВ в Україні (20%) була нижчою його середньої стандартної ставки як у країнах ЄС в цілому (21,3%), так і в розрізі постсоціалістичних учасниць євроінтеграції (21,8%) (додаток Д). Більш того, у 2009 – 2014 рр. у багатьох країнах ЄС відбулося посилення фіскальних позицій ПДВ, про що йшлося у розділі 2. Тому зменшення ставки цього податку в Україні в 2014 р. до 17% (відразу на 3 відсоткових пункти), яке було передбачене Податковим кодексом¹⁷⁵, не відповідає новітнім тенденціям розвитку європейського оподаткування. Відмова від зменшення ставки ПДВ в нашій державі також важлива з огляду на його вагомий роль як джерела наповнення бюджету (особливо зовнішнього ПДВ) і незначний негативний вплив на зростання ВВП (суб'єкти господарювання, як правило, перекладають тягар ПДВ на споживачів), що має неабияке значення в умовах сьогодення.

Згадаємо також те, що з ухваленням Угоди про асоціацію між Україною і ЄС потрібно адаптувати справляння ПДВ в нашій державі до відповідних директив ЄС.

У 2000 – 2011 рр. частка акцизного податку у ВВП в Україні зросла з 1,31 до 2,57%, сягнувши максимального рівня – 2,62% у 2010 р. Одним із основних факторів, які визначали динаміку надходжень акцизів, було

¹⁷⁴ Запровадження заходів щодо запобігання зловживанням при справлянні ПДВ передбачено Угодою про асоціацію між Україною та ЄС.

¹⁷⁵ У кінці 2013 р. ухвалено рішення перенести зниження стандартної ставки ПДВ на 2015 р., а у березні 2014 р. – відмовитися від цієї трансформації та запровадити знижену ставку податку в розмірі 7% щодо операцій з постачання лікарських засобів і виробів медичного призначення, які раніше звільнялися від оподаткування (докладніше про це йдеться в параграфі 3.3).

підвищення ставок оподаткування. У 2007 і 2008 рр. підвищення ставок супроводжувалось зниженням фіскальної ефективності акцизного податку, причиною чого можуть бути високі темпи зростання номінального ВВП (132,5 і 131,5% відповідно) за відносно сталого споживання підакцизних товарів. У 2005, 2009 та 2010 рр. наслідком помітного підвищення ставок акцизів стало зростання їх частки у ВВП, а у 2011 р. – зниження цієї частки. Причому в 2009 і 2011 рр. в Україні відбулося зменшення обсягів виробництва низки підакцизних товарів (у 2011 р. вітчизняне виробництво горілки зменшилось на 21,4%, спирту – на 20,3%, сигарет – на 7,3%, дизельного пального – на 28,3%)¹⁷⁶. Останні результати реформи акцизного податку свідчать про необхідність застосування виваженішого підходу при подальшому коригуванні його ставок¹⁷⁷.

Водночас зазначимо, що згідно з Угодою про асоціацію з ЄС Україні доведеться внести зміни в акцизне оподаткування (в тому числі переглянути низку ставок акцизного податку та перелік підакцизних товарів).

У 2010 р. рівень оподаткування в Україні (34,5% ВВП) був нижчим його середнього значення в ЄС-27 (35,6% ВВП) та вищим середнього показника у постсоціалістичних країнах Об'єднаної Європи (27,5% ВВП)¹⁷⁸. Утім, оскільки у 2011 – 2014 рр. і в Україні, і у більшості країн ЄС відбулися значні зміни в оподаткуванні, такі результати міжнародних порівнянь не можна вважати аргументом на користь доцільності зниження податкового навантаження на економіку нашої держави.

¹⁷⁶ Розраховано за даними Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2006/pr/prm_gic/prm_gic_u/vov2005_u.html; Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у 2009 – 2010 роках: особливості та уроки на перспективу / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 30 – 33.

¹⁷⁷ У 2012 – 2013 рр. ставки акцизів також зростали, але найбільше їх збільшення передбачено на 2014 р. (зокрема, щодо спирту і алкогольних напоїв – на 25%, тютюнових виробів – на 31,5%, пива – на 42,5%).

¹⁷⁸ Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 180.

**Розділ 3. Удосконалення податкової політики України
в контексті інтеграції до ЄС**

Порівнявши динаміку рівня оподаткування і економічного розвитку в Україні в 2000 – 2011 рр. (табл. 3.1.4), оцінимо найбільш імовірний вплив податкових трансформацій на зростання (реального) ВВП і навпаки.

Таблиця 3.1.4

**Динаміка рівня оподаткування і економічного
розвитку в Україні у 2000 - 2011 рр.**

Роки	Податковий коефіцієнт, % ВВП	Темп приросту (реального) ВВП, %	Роки	Податковий коефіцієнт, % ВВП	Темп приросту (реального) ВВП, %
2000	27,4	5,9	2006	36,2	7,3
2001	27,7	9,2	2007	35,4	7,9
2002	30,8	5,2	2008	37,0	2,3
2003	31,0	9,6	2009	35,4	- 14,8
2004	30,5	12,1	2010	34,5	4,1
2005	34,7	2,7	2011	36,8	5,2

Джерело: Розраховано за даними Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України.

У 2002 р. було скасовано збори до Фонду Чорнобиля і Державного інноваційного фонду й відрахування на утримання автомобільних доріг. Ці зміни в оподаткуванні були спрямовані на загальне поліпшення податкового середовища господарювання та, найімовірніше, сприяли зростанню ВВП. У свою чергу, зростання надходжень податків і податкових платежів за рахунок розширення бази оподаткування, обмеження на застосування векселів із ПДВ при імпорті товарів (2002 р.) та посилення контролю за сплатою податків суб'єктами ринку, які декларують збитки (2003 р.), зумовили підвищення рівня оподаткування з 27,4% ВВП у 2000 р. до 30,8% ВВП у 2002 р. і до 31,0% ВВП у 2003 р.

Ще одним імпульсом для поліпшення динаміки зростання ВВП мало слугувати запровадження галузевих та територіальних податкових пільг. Економічна ефективність цього заходу викликає певні сумніви. Річ у тім, що зниження податкового навантаження стосувалося базових галузей економіки, які вимагали масштабної модернізації виробництва, а пільги були лише «краплею в морі» необхідних для розвитку коштів. Тому наслідком запровадження галузевих пільг могло бути «проїдання» суб'єктами ринку вивільнених коштів. Територіальні податкові пільги з

огляду на недосконалість механізмів їх надання (відсутність зв'язку з обов'язковою реалізацією інвестиційних проектів) також могли сприяти не тільки економічному розвитку депресивних територій та появі нових високотехнологічних виробництв, а й розробці схем ухилення від сплати податків та оптимізації оподаткування.

У 2004 р. було знижено ставку податку на прибуток із 30 до 25% і запроваджено пропорційний механізм справляння податку з доходів фізичних осіб, що стало основною причиною зниження рівня оподаткування. Правда, однозначно пов'язати найбільший в аналізованому періоді приріст реального ВВП (12,1%) з цими податковими трансформаціями не можна. Якщо зниження ставки податку на прибуток в умовах сприятливої кон'юнктури збільшило власні фінансові ресурси суб'єктів ринку, які могли використовуватися для розширення виробничої та інвестиційної діяльності, то зростання споживчого попиту внаслідок відмови від прогресії в оподаткуванні доходів фізичних осіб навряд чи було значним стимулом для поліпшення динаміки розвитку вітчизняної економіки. Зменшення податкового навантаження на доходи громадян із середнім та високим рівнем достатку, найімовірніше, зумовило збільшення споживання ними дорогих якісних товарів, які в основному імпортуються в Україну. А сподівання, що єдина помірна ставка прибуткового оподаткування сприятиме зростанню ВВП за рахунок масштабної детінізації економічних відносин, були сумнівними тому, що за незмінних ставок відрахувань до державних соціальних фондів у суб'єктів ринку не виникало вагомих стимулів відобразити в офіційній звітності реальну заробітну плату. Проте, як зазначалося, значно ліпша динаміка зростання надходжень соціальних платежів порівняно з середньомісячною заробітною платою у 2004 р. може свідчити, що було досягнуто певних зрушень у зменшенні обсягів виплати заробітної плати «в конвертах».

Підвищення рівня оподаткування в 2005 р. слід пов'язувати зі скасуванням територіальних та низки галузевих податкових пільг, запровадженням обмежень на віднесення витрат до валових, а також посиленням контролю за правильністю нарахування податків «мінімізаторами». Крім того, відбулося посилення митного контролю,

**Розділ 3. Удосконалення податкової політики України
в контексті інтеграції до ЄС**

спостерігалось помітне збільшення обсягів імпорту та середньомісячної заробітної плати, що зумовило зростання надходжень відповідно ПДВ та інших податків на споживання, соціальних платежів та податку з доходів фізичних осіб. Здавалося б, за таких обставин динаміка економічного зростання не повинна була погіршитися (відбулося вирівнювання податкового навантаження шляхом обмеження можливостей для ухилення від сплати податків і оптимізації оподаткування). Утім, приріст реального ВВП становив лише 2,6%. Однією із причин цього може бути радикальність податкової реформи. Різкі зміни в оподаткуванні, які змушують суб'єктів ринку змінювати усталену модель економічної поведінки, негативно впливають на підприємницьку активність. Крім того, неефективним було використання податкових надходжень. Значне збільшення соціальних видатків за рахунок різкого підвищення рівня оподаткування – це не найкраща фіскальна форма стимулювання зростання ВВП¹⁷⁹.

У 2006 р. податкове середовище господарювання було відносно стабільним, що сприяло активізації підприємницької діяльності і разом з іншими чинниками забезпечило приріст реального ВВП на рівні 7,1%. Водночас розширення соціальної складової функціонування держави (дещо менше, як у 2005 р.) та зростання середньомісячної заробітної плати призвели до збільшення споживчого попиту з відповідним зростанням надходжень непрямих податків, насамперед зовнішнього ПДВ (останньому також сприяло поліпшення контролю за сплатою податків при імпорті товарів). Крім того, збільшились обсяги внесків до державних соціальних фондів та надходження податку з доходів фізичних осіб. Зазначене знайшло відображення у зростанні рівня оподаткування з 34,7 до 36,2% ВВП.

У 2007 р. було підвищено ставку податку з доходів фізичних осіб із 13 до 15% та ставку внесків до Пенсійного фонду для роботодавців з 31,8 до 33,2%. Проте зменшення фіскальної ефективності акцизного податку (при підвищенні ставок акцизів) та погіршення збираності податків (у 2007 р. найвищий у 2001 – 2011 рр. темп зростання прибутку

¹⁷⁹ Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 78 – 79.

прибуткових підприємств супроводжувався нижчим на 33,9 відсоткового пункту темпом зростання надходжень податку на прибуток) за повільнішого зростання середньомісячної зарплати порівняно із номінальним ВВП нівелювали позитивний фіскальний ефект реформування податку з доходів фізичних осіб і соціальних платежів. Як наслідок – спостерігалось зниження рівня оподаткування в умовах поліпшення динаміки економічного розвитку; сприятлива кон'юнктура зробила майже невідчутними негативні економічні наслідки підвищення ставок податків та внесків до Пенсійного фонду.

У січні – жовтні 2008 р. ВВП в Україні подовжував зростати, проте під кінець року на вітчизняну економіку поширився вплив світової кризи. За підсумками 2008 р. темп приросту реального ВВП склав 2,3%, у той час як рівень оподаткування підвищився з 35,4 до 37,0% ВВП, насамперед за рахунок збільшення надходжень зовнішнього ПДВ (внаслідок динамічного зростання обсягів імпорту та припинення обігу векселів із ПДВ при імпорті товарів) та податку на прибуток (темپ зростання надходжень податку на 33,3 відсоткового пункту перевищив темп зростання прибутку прибуткових підприємств, що можливе в тому числі через посилення тиску на платників податку). При цьому не виключено, що адміністративний тиск на платників податків в умовах погіршення економічної ситуації був одним із чинників, які спровокували поширення тінізації економічних відносин¹⁸⁰.

Під час кризи 2009 р. помітно зросли ставки акцизів та вживались заходи з посилення податкового контролю (вишукувались податкові резерви для чергового нарощування соціальних видатків). Натомість поліпшення податкового середовища господарювання майже не відчувалось (воно стосувалося насамперед фінансового сектору та сільського господарства). Це, по-перше, призвело до зменшення надходжень податків та податкових платежів (передусім податку на прибуток) внаслідок падіння обсягів виробництва у легальному секторі економіки

¹⁸⁰ За даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, в 2008 р. рівень тінізації економіки нашої держави збільшився із 28 до 34% (наводяться також значно вищі альтернативні оцінки зазначеного показника, але в даному випадку важливі не стільки розміри тіньового сектору, скільки його динаміка).

та активізації тіньової економічної діяльності¹⁸¹ і збільшення податкової заборгованості, по-друге, «стимулювало» поширення практики оптимізації оподаткування. Крім того, спостерігалось помітне зменшення обсягів імпорту та надходжень зовнішнього ПДВ, у той час як зростання середньомісячної заробітної плати при падінні номінального ВВП забезпечило підвищення фіскальної ефективності податку з доходів фізичних осіб і соціальних платежів (попри зростання обсягів заборгованості з їх сплати). У підсумку рівень оподаткування зменшився лише на 1,6 відсоткового пункту, а реальний ВВП – на 14,8%.

В умовах посткризового відновлення у 2010 р. податкова політика також була спрямована насамперед на пошуки додаткових джерел наповнення бюджету шляхом підвищення ставок акцизів та удосконалення адміністрування податків (у тому числі інтенсифікації податкового контролю). Утім, зменшення частки ПДВ у ВВП (передусім зовнішнього ПДВ, надходження якого майже не змінились за високого темпу зростання обсягів імпорту) при повільному зростанні надходжень податку на прибуток (попри запровадження обмежень на перенесення збитків минулих періодів) та податку з доходів фізичних осіб нівелювали позитивний ефект зазначених фіскально орієнтованих заходів. Спостерігалось зниження рівня оподаткування на 0,9 відсоткового пункту за темпу приросту реального ВВП 4,1%.

У 2011 р. із набранням чинності Податковим кодексом крім уже згаданих трансформацій оподаткування, було значно зменшено кількість податків і зборів, що поліпшило податкове середовище господарювання. Низка законодавчих змін щодо обмеження ухилення від сплати податків і оптимізації оподаткування одночасно зі зниженням ставки податку на прибуток із 25 до 23%, створивши умови для вирівнювання податкового навантаження на підприємницький сектор та детінізації економічних відносин¹⁸², сприяли зростанню ВВП. Збільшення фіскальної ефективності зовнішнього ПДВ (передусім за рахунок високого темпу зро-

¹⁸¹ За даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, у 2009 р. рівень тінізації економіки України збільшився до 39% (ще на 5 відсоткових пунктів).

¹⁸² За даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, у 2011 р. рівень тінізації економіки нашої держави зменшився з 38 до 34% (на 4 відсоткових пункти).

стання обсягів імпорту) і запровадження другої ставки податку з доходів фізичних осіб 17% (щодо доходу понад 10 мінімальних заробітних плат) не мали помітного негативного впливу на економічний розвиток, а значне підвищення ставок акцизного податку супроводжувалось зменшенням обсягів виробництва в Україні низки підакцизних товарів.

Запровадження нових податкових пільг для окремих видів економічної діяльності не сприяло загальній активізації підприємницької ініціативи. Щоправда, на відміну від попередньої практики пільгового оподаткування окремих галузей економіки та територій, було визначено напрями використання пільг: вивільнені кошти можуть спрямовуватись лише на збільшення обсягів виробництва, переоснащення матеріально-технічної бази, впровадження нових технологій, пов'язаних із основною діяльністю суб'єктів ринку, а також на повернення кредитів, використаних на вказані цілі, та сплату відсотків за ними. Утім, незважаючи на мінімізацію можливостей для нецільового використання вивільнених коштів, немає певності у тому, що ці пільги заохочують (заохочуватимуть) інвестування.

Таким чином, у 2011 р. і чимало податкових трансформацій сприяло поліпшенню динаміки економічного розвитку, і зростання ВВП забезпечило збільшення надходжень податків та податкових платежів.

Підсумовуючи аналіз ефективності податкових реформ в Україні в 2000 – 2011 рр., зазначимо, що, по-перше, поліпшення податкового середовища господарювання не завжди було оптимальним у парадигмі «позитивний економічний ефект – зменшення доходів бюджету». Це, зокрема, завадило створенню фіскальних передумов для зниження навантаження соціальних платежів на роботодавців, що могло слугувати імпульсом для детінізації економічних відносин (особливо за сприятливої кон'юнктури).

По-друге, для нашої держави у різні роки були характерними і політика першочергового забезпечення стабільності в оподаткуванні, і прагнення якнайшвидше «відновити податкову справедливість» для нарощування соціальних видатків (мінімальне коригування податкового законодавства часто призводило до «консервування» диспропорцій в оподаткуванні, а радикальне усунення цих диспропорцій дезорієнтувало

*Розділ 3. Удосконалення податкової політики України
в контексті інтеграції до ЄС*

суб'єктів ринку, що, як і доволі незначні обсяги «видатків розвитку», не сприяло зростанню ВВП).

По-третє, з імплементацією Податкового кодексу України були досягнуті зрушення у вирішенні низки проблем в оподаткуванні. Утім, наша держава потребує подальшого податкового реформування, в тому числі з метою пришвидшення її інтеграції до ЄС.

Сьогодні для України, як і для країн – учасниць ЄС, актуальним є удосконалення податкової складової забезпечення збалансованості державних фінансів одночасно з розширенням сфери застосування «фіскально безпечних» податкових інструментів заохочення підприємницької діяльності. Тому ми вважаємо, що для поліпшення динаміки економічного розвитку нашої держави та втілення її інтеграційних намірів потрібно не стільки знижувати рівень оподаткування, скільки здійснювати перерозподіл податкового навантаження на економіку і оптимізувати структуру видатків бюджету. При цьому слід: активно використовувати фіскальний потенціал ПДВ; запровадити непрямі методи контролю за доходами громадян для запобігання ухиленню від сплати податку з доходів фізичних осіб; поступово зменшити ставку єдиного соціального внеску для суб'єктів ринку – роботодавців (після досягнення зрушень у забезпеченні збалансованості бюджету); запровадити систему моніторингу за ефективністю пільгового оподаткування з метою скасування неефективних пільгових податкових механізмів і запозичувати досвід країн ЄС у сфері надання пільг із податку на прибуток за принципом «пільги в обмін на обов'язкову реалізацію інвестиційних проєктів»; застосовувати виважений підхід при коригуванні ставок акцизного податку; приділяти особливу увагу удосконаленню податкового адміністрування в цілому.

Із підвищенням рівня економічного розвитку України і/або досягненням поступу в детінізації економічних відносин можна буде розглянути можливість підвищення максимальної ставки податку з доходів фізичних осіб (стосовно доходів у вигляді заробітної плати), часткового перенесення навантаження соціальних платежів з роботодавців на працівників і активнішого запозичення європейської практики застосування знижених ставок ПДВ для соціально значимих товарів і послуг.

Зазначимо також, що податкова політика нашої держави і найближчим часом, і у перспективі має оперативно реагувати на зміни світової кон'юнктури, враховуючи новітні (майбутні) тенденції розвитку оподаткування у країнах ЄС.

3.2. Податково-боргові аспекти розбудови фіскального регулювання в Україні

Як було зазначено у параграфі 3.1, стратегія інтеграції України до ЄС має передбачати доволі активне втручання держави у соціально-економічні процеси з метою коригування вітчизняної транзитивної моделі господарювання, що вимагає відповідної трансформації фіскального регулювання. Особливо в умовах сучасної хиткої рівноваги посткризового відновлення світової економіки і зумовленого нею дефіциту фінансових ресурсів актуальною є необхідність не лише перегляду видатків держави (бюджету та державних соціальних фондів), а й пошуку джерел фінансового забезпечення цих видатків, які б не чинили значного негативного впливу на зростання ВВП. Причому загострення боргових проблем у багатьох країнах ЄС (слугує одним із факторів збільшення вартості позикових ресурсів світового ринку капіталу), про що йдеться у параграфах 2.1, 2.2 та 3.3, свідчить про доцільність оптимізації податково-позикової експансії нашої держави¹⁸³ хоча б тому, що надмірний тягар державного запозичення може негативно позначитись на перспективах економічного розвитку України та перекреслити її сподівання на приєднання до Об'єднаної Європи.

Проблема вибору оптимального співвідношення між податковим і борговим забезпеченням функціонування держави пов'язана з дослідженням впливу фіскального регулювання на економічне зростання. Останнє викликає полемічні дискусії у наукових колах.

Особлива біполярність поглядів притаманна позиції західних вчених, частина яких на основі неокейнсіанської теорії доводить необхідність встановлення широких фіскальних меж втручання держави

¹⁸³ Задля спрощення ми не враховуємо таке джерело фінансування видатків держави як неподаткові надходження бюджету, обсяги яких є відносно стабільними та доволі незначними.

Розділ 3. Удосконалення податкової політики України в контексті інтеграції до ЄС

у розвиток ринкової економіки для стимулювання зростання ВВП¹⁸⁴, а інші науковці – навпаки за допомогою неоліберального інструментарію обґрунтовують шкідливість значного бюджетного перерозподілу фінансових ресурсів і визнають потребу державного впливу на соціально-економічні процеси лише з метою усунення негативних екстерналій функціонування ринку¹⁸⁵. Рекомендації і першої, і другої груп вчених ґрунтуються на критичному сприйнятті аргументації опонентів, часто виводяться із використанням економіко-математичних моделей, але жодна позиція не має явних переваг перед іншими. Більш того, як кейнсіанські, так і ліберальні концепції макроекономічного регулювання були доволі вдало апробовані на практиці і тепер почергово використовуються у високорозвинутих країнах залежно від того, яке завдання ставиться: подолання циклічного спаду чи боротьба з інфляційними наслідками не завжди ефективної експансії держави. Причому такі реалії приводять окремих науковців до висновків про незалежність економічного зростання від розмірів державного сектору економіки (рівня перерозподілу ВВП)¹⁸⁶.

Залишається відкритим питання встановлення оптимального співвідношення між ринковим саморегулюванням і фінансовою діяльністю держави для забезпечення стійкого економічного зростання як передумови

¹⁸⁴ Див., наприклад, *Easterly W.* Fiscal Policy and Economic Growth: An Empirical Investigation [Електронний ресурс]. *W. Easterly, S. Rebelo.* – NBER Working Paper No 4499, 1993 – Режим доступу : <http://www.nber.org/papers/w4499.pdf>; *Corsetti G.* Optimal Government Spending and Taxation in Endogenous Growth Models [Електронний ресурс]. *G. Corsetti, N. Roubini.* – NBER Working Paper No 5851, 1996 – Режим доступу : <http://www.nber.org/papers/w5851.pdf>; *Gerson Ph.* The Impact of Fiscal Policy Variables on Output Growth. [Електронний ресурс]. *Ph. Gerson.* – IMF Working Paper No 1, 1998 – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/wp9801.pdf>.

¹⁸⁵ *Gwartney J.* Economic Freedom of the World: 2011 Annual Report [Електронний ресурс]. *J. Gwartney, J. Hall, R. Lawson., J-P. Chauffor, M.D. Stroup* – Режим доступу : <http://www.cato.org/economic-freedom-world>; *Tanzi V.* Public Spending in the 20th Century: a Global Perspective [Електронний ресурс]. *V. Tanzi, L. Schuknecht.* – Cambridge University Press, 2000 – Режим доступу : http://assets.cambridge.org/052166/2915/sample/0521662915_sn01.pdf. *Beach W.* Why Taxes Affect Economic Growth [Електронний ресурс]. *W. Beach.* – Heritage Lectures No 4341, 1998 – Режим доступу : http://s3.amazonaws.com/thf_media/1998/pdf/hl624.pdf.

¹⁸⁶ Див., наприклад, *Sala-i-Martin X.* 15 Years of New Growth Economics: What Have We Learnt? [Електронний ресурс]. *X. Sala-i-Martin.* – Columbia University Discussion Paper No 0102-47, 2002 – Режим доступу : www.columbia.edu/cu/economics/discpapr/DP0102-47.pdf.

досягнення поступу у розвитку суспільства. Доводиться вести пошуки компромісного рішення щодо регулювання перерозподільних відносин та визначення меж безпосереднього впливу держави на економічні процеси, не пригнічуючи ринкових стимулів підприємницької ініціативи. Це є проблемою при виборі стратегії фіскального регулювання для будь-якої держави, а особливо для України, якій притаманні значні транзитивні деформації розвитку соціально-економічної системи.

Однією із перших спроб побудувати модель взаємозв'язку фіскальної експансії (видатків держави) і економічного зростання на теренах пострадянського простору можна вважати дослідження А. Ілларіонова і Н. Пивоварової¹⁸⁷, яке було піддано критиці¹⁸⁸. Зауваження стосувалися насамперед того, що модель описувала взаємозв'язки між зростанням ВВП та видатками держави без структуризації останніх. А це ще можна допустити за відносно оптимальної бюджетної політики країн із розвинутою ринковою економікою, але не щодо постсоціалістичних держав, видатки яких потребують не стільки радикального абсолютного зменшення (А. Ілларіоновим і Н. Пивоваровою було запропоновано зменшити частку видатків держави у ВВП до 18 – 21%), скільки перегляду структури.

Як відомо, продукування державою суспільних благ вимагає певного рівня видатків бюджету. Більш того, зростання ВВП відбувається завдяки зростанню сукупного попиту, що можливо в тому числі за умов надання низки соціальних гарантій, державного фінансування наукових досліджень, освіти, культури, охорони здоров'я тощо; в Україні важливо приділяти належну увагу реалізації заходів щодо поліпшення добробуту нації, оскільки значна соціальна диференціація суспільства негативно впливає на

¹⁸⁷ *Илларюнов А.* Размеры государства и экономический рост / *А. Илларюнов, Н. Пивоварова* // Вопросы экономики. – 2002. – № 9. – С. 18 – 45.

¹⁸⁸ *Балацкий Е.* Роль государственного сектора в национальной экономике: общемировые тенденции / *Е. Балацкий, В. Коньшев* // Общество и экономика. – 2003. – № 7–8. – С. 5 – 28; *Нигматулин Р.* Об оптимальной доле государственных расходов в ВВП и темпах экономического роста / *Р. Нигматулин* // Вопросы экономики. – 2003. – № 3. – С. 125 – 131; *Тамбовцев В.* Об экономическом росте и размерах государства / *В. Тамбовцев* // Вопросы экономики. – 2003. – № 6. – С. 119 – 121.

динаміку ВВП¹⁸⁹. Не слід також очікувати стійкого економічного зростання без розбудови ринкової інфраструктури, забезпечення ефективного функціонування інститутів захисту права приватної власності і сприяння добросовісній конкуренції, належного виконання державою таких функцій як гарантування безпеки бізнесу і т.д. З огляду на це можна стверджувати, що навіть мінімальний рівень видатків держави в Україні не може бути майже вдвічі меншим середньоєвропейського.

Економічному зростанню можна також сприяти, закладаючи у бюджет капіталовкладення у розвиток економіки. Незважаючи на дію закону Вагнера¹⁹⁰, згідно з яким видатки держави зростають швидшими темпами, ніж ВВП, загрожуючи крахом бюджетній системі, видатки бюджету економічного спрямування мають неабияке значення. Так, у країнах ЄС державні підприємства відіграють активну роль у пожевленнянні інвестиційних процесів. Особливо під час рецесії, коли приватний сектор здебільшого «проїдає» свої фінансові ресурси, інвестиції державного сектору слугують імпульсом для поліпшення макроекономічної ситуації. Фінансування таких інвестицій, спочатку поглинаючи ресурси бюджету, забезпечує його наповнення у перспективі (завдяки розширенню бази оподаткування). Тому стійкого зростання ВВП можна досягти і за доволі широких меж фіскальної експансії.

Визначення оптимальних величини і структури видатків держави, а також співвідношення державного та приватного секторів економіки в Україні – це, звісно, теми окремих наукових досліджень. Наше завдання полягає у тому, щоб розглянути вплив фіскального регулювання на соціально-економічні процеси під дещо незвичним для сучасної економічної науки кутом зору: як, використовуючи потенціали оподаткування та державного запозичення, фінансово забезпечити виконання функцій держави, максимально сприяючи зростанню ВВП, оскільки доходи

¹⁸⁹ Barro R. J. Inequality and Growth in a Panel of Countries [Електронний ресурс]. R. J. Barro. – Harvard University, 1999 – Режим доступу : http://www.economics.harvard.edu/faculty/barro/files/p_inequalitygrw.pdf; Шевяков А. Социальное неравенство, бедность и экономический рост / А. Шевяков // Общество и экономика. – 2005. – № 3. – С. 5 – 18.

¹⁹⁰ Wagner A. Classics in the Theory of Public Finance. Ed. By R. A. Musgrave, A. T. Peacock [Електронний ресурс]. A. Wagner. – New York, St. Martin's Press, 1967 – Режим доступу : <http://www.palgrave.com/products/title.aspx?is=0333613554>.

бюджету та державних соціальних фондів мають визначатися заданою величиною видатків, а не навпаки¹⁹¹; у разі незбалансованості державних фінансів дефіцит може покриватися за рахунок державних позик. І, як ми доведемо, від особливостей податкового та боргового забезпечення функціонування держави економічне зростання залежить не менше, ніж від маніпулювання видатковою частиною бюджету, яку потрібно переглядати за нестачі (недоцільності використання) цих джерел фінансування.

Для обґрунтування оптимальних меж податкової експансії (рівня оподаткування, який дасть змогу забезпечити максимальний обсяг надходжень податків і податкових платежів, не пригнічуючи підприємницьку ініціативу) традиційно використовують концепцію фіскальної кривої Лаффера¹⁹². Ця крива описує залежність податкових надходжень від ставок оподаткування: із підвищенням ставок податків (податкового навантаження на економіку) понад певний оптимальний рівень відбувається зменшення доходів бюджету внаслідок згортання економічної діяльності (звуження бази оподаткування).

Утім, як вважає С. В. Балацький¹⁹³, зазначена концепція потребує уточнення. У ній неявно враховано реакцію виробників (платників податків) на посилення податкового тягаря – їх поведінку описано через зміни обсягів податкових надходжень. Первинним є саме ставлення платників податків до підвищення податкового навантаження (коригування виробничої діяльності у зв'язку з трансформаціями оподаткування). Залежність між обсягами виробництва і рівнем оподаткування відображає так звана виробнича крива (крива ВВП), яка має параболічну форму з точкою максимуму. Сума надходжень податків і податкових платежів залежить від обсягів виробництва за певного рівня оподаткування і, відповідно, фіскальна крива є своєрідною проекцією виробничої кривої.

¹⁹¹ Крисоватий А. І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання : моногр. / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Видавництво Карп'юка, 2000. – С. 31.

¹⁹² Барулин С.В. Лафферовы эффекты в экономике современной России / С. В. Барулин, О. Н. Бекетова // Финансы. – 2003. – № 4. – С. 34 – 37; Папава В. Лафферов эффект с последствием / В. Папава // Мировая экономика и международные отношения. – 2001. – № 7. – С. 34 – 39.

¹⁹³ Балацкий Е. Инвариантность фискальных точек Лаффера / Е. Балацкий // Мировая экономика и международные отношения. – 2003. – № 6. – С. 62 – 71; Балацкий Е. О природе несостоятельности российской фискальной системы / Е. Балацкий // Общество и экономика. – 2004. – № 11–12. – С. 127 – 136.

Обидві криві мають вигляд парабол, гілки яких спрямовані донизу. Вони базуються на таких міркуваннях. Із підвищенням податкового навантаження виробники активізують економічну діяльність, оскільки дедалі більші податкові вилучення зменшують їх прибуток, стимулюючи компенсувати втрати за рахунок нарощування обсягів виробництва. Але цей процес не безмежний. Після досягнення певної критичної межі податкового навантаження виробники ставлять під сумнів доцільність подальшого використання зазначеної стратегії – зростання прибутку вже не компенсує збільшення суми податкових вилучень. Тоді починається згортання виробничої діяльності в легальному секторі економіки та поширення тінізації економічних відносин, «втеча» капіталу до країн із сприятливішим податковим середовищем; у разі значного зменшення обсягів виробництва (економічного спаду) відбувається зменшення обсягів надходжень податків і податкових платежів.

Здавалося б, розгляд замість однієї кривої двох не вносить значних коректив у вихідну концепцію Лаффера, проте це не так. Між точками оптимального рівня оподаткування на двох кривих завжди простежується розбіжність, оскільки спочатку спад не настільки значний, щоб фіскальні втрати від звуження податкової бази перевищили зростання надходжень податків і податкових платежів внаслідок підвищення рівня оподаткування. Ця розбіжність є новим елементом, якого не існує в класичній теорії Лаффера, а розрахунок замість однієї двох точок фіскального оптимуму, які отримали назву точок Лаффера 1-го та 2-го роду, може слугувати орієнтиром при коригуванні рівня оподаткування.

Зауважимо, що на сьогодні розроблено чимало моделей та методів кількісної ідентифікації таких точок. На сторінках економічних видань були описані оптимізаційні і дискрептивні аналітичні моделі, розрахункові алгоритми на основі методу часткової інтерполяції та графічного методу¹⁹⁴. Утім, як показала практика, використання більшості цих моделей та методів не забезпечує отримання реалістичних і/або стійких результатів.

¹⁹⁴ Балацкий Е. Лафферовы эффекты и финансовые критерии экономической деятельности / Е. Балацкий // Мировая экономика и международные отношения. – 1997. – № 11. – С. 31 – 43; Балацкий Е. Точки Лаффера и их количественная оценка / Е. Балацкий // Мировая экономика и международные отношения. – 1997. – № 12. – С. 85 – 94; Балацкий Е. Эффективность фискальной политики государства / Е. Балацкий // Проблемы прогнозирования. – 2000. – № 5. – С. 32 – 45; Куликов А. Г. Графический метод расчета ВВП и поступление налогов в бюджет / А. Г. Куликов, И. П. Павлов // Финансы. – 2000. – № 5. – С. 36 – 40.

Добре зарекомендувала себе при розрахунках економетрична модель Є. В. Балацького¹⁹⁵, в основу якої закладено таку виробничо-інституційну функцію:

$$Y = \gamma DK^{(a+bq)q} L^{(n+mq)q}, \quad (1)$$

де Y – ВВП держави; K – капітал (основні фонди); L – праця (чисельність зайнятих в економіці); q – рівень оподаткування (частка надходжень податків і податкових платежів T у ВВП, $q = T/Y$); D – трендовий оператор (функція, яка залежить від часу t); γ , a , b , n , m – параметри, статистично оцінені на основі ретроспективних динамічних рядів. Змінні Y , K , L і q беруться за відповідні роки t .

Згідно з виразом (1) ВВП держави є функцією праці, капіталу і рівня оподаткування; вплив праці та капіталу на економічне зростання залежить від податкового середовища: еластичність праці та капіталу є квадратичною функцією рівня оподаткування.

Функція (1) задає виробничу криву, тобто залежність між ВВП і рівнем оподаткування. Фіскальну криву (залежність між обсягом надходжень податків та податкових платежів і рівнем оподаткування) опишемо функцією:

$$T = \gamma q DK^{(a+bq)q} L^{(n+mq)q}. \quad (2)$$

Фіскальна точка Лаффера 1-го роду q^* відповідає точці максимуму виробничої кривої (1), коли $dY/dq = 0$. Для функції (1) вираз для точки Лаффера 1-го роду є таким:

$$q^* = -\frac{1}{2} \frac{n \ln L + a \ln K}{m \ln K + b \ln K}. \quad (3)$$

Так само визначимо точку Лаффера 2-го роду q^{**} – точку максимуму фіскальної кривої (2), коли $dY/dT = 0$. Формула для точки Лаффера 2-го роду функції (2) має вигляд:

¹⁹⁵ Принаймні емпіричні розрахунки на прикладі Росії, США, Швеції і Великобританії дали обнадійливі результати як з точки зору статистичної значущості всіх закономірностей, так і їх сутнісного змісту (Балацький Е. Аналіз впливу податкової навантаження на економічний ріст з допомогою виробничо-інституційних функцій // Проблеми прогнозування. – 2003. – № 2. – С. 88 – 107).

$$q^{**} = \frac{1 \pm \sqrt{(n \ln L + a \ln K)^2 - 8(m \ln L + b \ln K) - n \ln K - a \ln K}}{4(m \ln L + b \ln K)}, \quad (4)$$

За рівня оподаткування q^* можна очікувати найвищих темпів зростання ВВП (завдяки дії ринкових стимулів підприємництва), q^{**} – максимальних обсягів надходжень податків та податкових платежів¹⁹⁶. Перебування фактичного рівня оподаткування q у зоні між зазначеними точками фіскального оптимуму означає, що почалася рецесія, а доходи бюджету зростають далі. На думку Є. В. Балацького, так проявляється суперечність між двома функціями податків: регулюючою і фіскальною (перша – тяжіє до підтримки виробників, друга – до наповнення бюджету). І це є проблемою, яку вирішити не можна: рішення про коригування рівня оподаткування ухвалюють або на користь платників податків, або на користь бюджету; чим ширша зона фіскальної суперечності, тим більший антагонізм між двома функціями податків і тим менше сподівань подолати цей антагонізм¹⁹⁷.

Утім, такі висновки є передчасними, оскільки, по-перше, не виключено, що вже за рівня оподаткування, який відповідає точці Лаффера 1-го роду q^* , надходження податків і податкових платежів T^* ($T^* = q^* Y^* = \gamma q^* DK^{(a+bq)} L^{(n+mq)}$) не перевищуватимуть видатків держави G ($T^* \geq G$) і державні фінанси будуть збалансованими або можна буде досягти профіциту бюджету. За таких обставин про фіскальну суперечність взагалі не йдеться. Правда, така ситуація можлива лише під час економічного буму (насамперед у країнах, які є експортерами енергоносіїв). По-друге, якщо надходжень податків та податкових платежів T^* не досить для фінансування державних потреб ($T^* < G$), то перед тим, як

¹⁹⁶ Розрахунок точок Лаффера 1-го та 2-го роду дає змогу визначити усереднений оптимальний рівень оподаткування для економіки в цілому. Але високих темпів зростання ВВП навряд чи можна досягти без застосування ефективних пільгових податкових механізмів, спрямованих на заохочення інвестиційно-інноваційної діяльності. Тому необхідно також проводити розрахунки максимально допустимого податкового навантаження на пріоритетні сфери підприємництва та на інноваційний сектор зокрема. Це можна зробити за допомогою економіко-математичної моделі, запропонованої у праці: *Балацький Е.В. Диффузионная модель динамики инновационного рынка с учетом налогового фактора / Е.В. Балацький, В.И. Лапин // Финансовый бизнес. – 2004. – № 4. – С. 36 – 40.*

¹⁹⁷ *Балацький Е. О природе несостоятельности российской фискальной системы / Е. Балацький // Общество и экономика. – 2004. – № 11–12. – С. 129 – 131.*

підвищувати рівень оподаткування, потрібно розглянути можливості розширення меж позикової експансії.

Державні позики – альтернативне податкам джерело фінансування видатків бюджету, але їх використання має обмеження. Ці позики, забезпечивши збалансування державних фінансів, через певний час повинні бути повернуті з відсотками. Тому за їх рахунок бажано фінансувати ті видатки, які сприятимуть зростанню ВВП. Тоді на обслуговування і погашення позик вилучатимуться доходи бюджету, отримані за рахунок розширення бази оподаткування, і отже, згодом не доведеться підвищувати податкове навантаження на економіку (збільшувати ставки податків чи скасовувати податкові пільги) або зменшувати видатки держави, підриваючи можливості економічного зростання у перспективі.

Зазначимо, що чимало постсоціалістичних країн при переході до ринкових відносин, захопившись активізацією державного запозичення, у кінці 90-х років ХХ століття – на початку двохтисячних років тією чи іншою мірою зіткнулися з проблемою боргового тягара. Одним країнам вдалося її вирішити, використавши для погашення позик та сплати процентних платежів доходи від приватизації державних підприємств і/або домігшись списання частини боргу, та приєднатися до ЄС, а іншим – таким як Україна та Росія – довелося докладати неабияких зусиль для уникнення дефолту. Причому успішні реструктуризації боргових зобов'язань останніх лише оптимізували боргові платежі, відклавши у часі вирішення питання обслуговування та погашення державного боргу.

Цим можна пояснити спрямованість українського та російського моделювання боргових стратегій передусім на пошуки шляхів стабілізації боргової ситуації та підвищення ефективності заходів щодо зменшення тягара державного боргу¹⁹⁸. В основу моделей, як правило, закладаються рівняння оцінки майбутнього боргового тягара за різних

¹⁹⁸ Див., наприклад, *Вавилов А.* Стабилизация и управление государственным долгом России / *А. Вавилов, Г. Трофимов* // Вопросы экономики. – 1997. – № 12. – С. 62 – 81; *Балацкий Е.* Прогнозирование динамики внешнего долга: модели и оценки / *Е. Балацкий, В. Свистунов* // Мировая экономика и международные отношения. – 2001. – № 2. – С. 40 – 46 і 2001. – № 3. – С. 61 – 68; *Іващук О. Т.* Кількісні методи фінансового прогнозування боргової стратегії держави: концептуалізація, методологія, практика / *О. Т. Іващук, Н. Я. Кравчук* // Світ фінансів. – 2004. – № 1. – С. 34 – 47.

параметрів розвитку економіки, а результати моделювання можуть зіставлятися із показниками боргової безпеки. Для нашого дослідження це має важливе значення з точки зору обґрунтування доцільності чи недоцільності залучення нових позик, адже саме показники боргової безпеки мають визначати максимально допустимі межі позикової експансії.

Наведемо дещо модифіковані нами формули розрахунку основних показників відносного боргового тягара¹⁹⁹ у взаємозв'язку з їх критичними значеннями.

Умову загальної платоспроможності опишемо такою нерівністю:

$$d_t + d'_t = \frac{(1+r_t)d_{t-1}}{(1+x_t)(1+p_t)} + \frac{(1+r'_t)(1+\delta_t)d'_{t-1}}{(1+x_t)(1+p_t)} + [h_t - e_t h_t^s] \leq A, \quad (5)$$

де, d_t (d'_t) – частка внутрішнього (зовнішнього) державного боргу у ВВП; x_t – темп приросту реального ВВП; p_t – темп інфляції; r_t (r'_t) – середня номінальна відсоткова ставка за внутрішніми (зовнішніми) державними позиками; δ_t – темп приросту курсу долара; h_t – частка первинного дефіциту бюджету у ВВП; h_t^s – частка сукупного дефіциту бюджету у ВВП (є сумою первинного дефіциту та боргових платежів); e_t – частка сукупного дефіциту бюджету, яка фінансується за рахунок кредитів НБУ; t – часовий період (рік); A – рекомендований граничний рівень частки державного боргу у ВВП.

До рецесії 2008 – 2009 рр. максимально допустимим значенням частки державного боргу у ВВП вважалося 60%, яке було зафіксоване в Маастрихтській угоді (рекомендувалось для країн ЄС). Крім того, оскільки, як правило, вартість залучення державних позик для країн із розвинутою ринковою економікою є нижчою, ніж для постсоціалістичних країн, останнім пропонувалось утримувати боргове навантаження на економіку на рівні, не вищому 30 – 40% ВВП. Проте сьогодні дедалі частіше йдеться про те, що навіть для країн із розвинутою ринковою економікою доцільно знизити граничний рівень A до 40 – 50%

¹⁹⁹ Іващук О. Т. Кількісні методи фінансового прогнозування боргової стратегії держави: концептуалізація, методологія, практика / О. Т. Іващук, Н. Я. Кравчук // Світ фінансів. – 2004. – № 1. – С. 34 – 47.

ВВП. Річ у тім, що чимало країн десятиліттями не вдавалось до зменшення державного боргу, якщо його частка у ВВП була близькою до 60%, «закладаючи основу» для сучасного загострення боргової ситуації²⁰⁰. З огляду на це рекомендований граничний рівень частки державного боргу у ВВП в Україні навряд чи повинен перевищувати 40%²⁰¹.

Зауважимо, що Маастрихтською угодою також було встановлено граничну величину дефіциту бюджету на рівні 3% ВВП, але навіть до кризи низка країн ЄС-15 порушувала цей критерій. Щоправда, такі країни, як Німеччина і Франція збільшували дефіцит бюджету, щоб провести структурні реформи для підвищення конкурентоспроможності національної економіки, а Греція, Іспанія, Італія і Португалія скористалися гнучкою інтерпретацією необхідності збалансування державних фінансів для стимулювання внутрішнього попиту, накопичивши загрозливі обсяги державного боргу²⁰². Тому, на нашу думку, для України, враховуючи особливості вітчизняного економіко-інституційного середовища, важливо дотримуватися вимоги неперевикнення дефіцитом бюджету безпечного рівня (згідно із бюджетним законодавством нашої держави цей рівень також становить 3% ВВП).

Зазначимо також, що за розрахунками С. Л. Лондара та В. Й. Башка в сучасних умовах рівень державних запозичень та дефіциту бюджету в Україні не повинен перевищувати 4,0 й 1,8 – 2,0% ВВП відповідно²⁰³.

Частку видатків бюджету на обслуговування державного боргу у ВВП можна вважати безпечною, якщо виконується умова:

$$s_t + s'_t = \frac{(r_t + 1/\tau_t)d_{t-1}}{(1+x_t)(1+p_t)} + \frac{(1+\delta_t)(r'_t + 1/\tau'_t)d'_{t-1}}{(1+x_t)(1+p_t)} \leq B, \quad (6)$$

²⁰⁰ Козюк В. Проблема оптимальної величини державної заборгованості у довгостроковій перспективі / В. Козюк // Світ фінансів. – 2012. – № 2. – С. 17 – 27.

²⁰¹ 31.12.2013 р. державний борг України склав 33,3 % ВВП (за даними Міністерства фінансів України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=224493).

²⁰² Буторина О. Причини и последствия кризиса в зоне евро / О. Буторина // Вопросы экономики. – 2012. – № 12. – С. 105.

²⁰³ Лондар С. Л. Підходи до систематизації й контролю ризиків, пов'язаних із управлінням державним боргом в Україні / С. Л. Лондар., В. Й. Башко // Фінанси України. – 2012. – № 6. – С. 13 – 14.

де $s_t(s'_t)$ – частка видатків бюджету на обслуговування внутрішнього (зовнішнього) державного боргу у ВВП; $\tau_t(\tau'_t)$ – середній термін внутрішнього (зовнішнього) державного запозичення; B – рекомендований граничний рівень частки видатків на обслуговування державного боргу у ВВП.

Допустиме навантаження платежів із обслуговування державного боргу на бюджет опишемо такою нерівністю:

$$w_t + w'_t = \frac{(r_t + 1/\tau_t)d_{t-1}}{(1+x_t)(1+p_t)n_t} + \frac{(1+\delta_t)(r'_t + 1/\tau'_t)d'_{t-1}}{(1+x_t)(1+p_t)n_t} \leq C, \quad (7)$$

де $w_t(w'_t)$ – рівень навантаження на бюджет відсоткових платежів за внутрішніми (зовнішніми) державними позиками; n_t – частка доходів бюджету у ВВП; C – рекомендований граничний рівень частки платежів з обслуговування державного боргу у доходах бюджету.

Із виразу (7) випливає, що при виконанні умов (5) і (6) подальше державне запозичення буде безпечним, поки видатки на обслуговування державного боргу становитимуть не більше як C (%) доходів бюджету. Це є обмеженням у співвідношенні податкового та боргового забезпечення фінансування видатків держави.

Для обґрунтування оптимальних значень показників боргової безпеки A , B і C в Україні потрібно провести додаткові дослідження.

Утім, позитивні результати порівняння розрахованих можливих показників відносного тягара державного боргу із відповідними показниками боргової безпеки є необхідною, але недостатньою умовою для активізації державного запозичення. Не менш важливим є визначення сфер ефективного використання державних позик, залучених на певний термін та під певні відсотки. Причому при невиконанні нерівностей (5) (6), (7) та інших зазначених вище умов це втрачає сенс, оскільки переобтяжена державним боргом країна може здійснювати лише дорогі короткострокові запозичення, що апріорі свідчить про недоцільність залучення нових позик. Для такої країни об'єктивною є необхідність початкового досягнення зростання ВВП і доходів бюджету (податкових

надходжень) як передумови для розширення меж позикового забезпечення фінансування видатків держави²⁰⁴.

Більш того, якщо до погіршення світової кон'юнктури більшість країн із розвинутою ринковою економікою і постсоціалістичних країн (в тому числі Україна) мала змогу використовувати позикові ресурси для фінансування капіталовкладень у ринкову інфраструктуру та соціальних видатків, що справляло доволі опосередкований вплив на зростання ВВП, проте забезпечувало обслуговування боргових зобов'язань держави і погашення принаймні частини державного боргу за рахунок розширення бази оподаткування, то сьогодні ситуація зовсім інша. У 2009 – 2011 рр. навіть у низці країн ЄС-15 (як правило, мають можливості здійснювати відносно недорогі довгострокові запозичення) державний борг зростав значно швидшими темпами, ніж ВВП, загрожуючи настанням боргової кризи. Але сучасне поліпшення динаміки економічного розвитку у Західній Європі значною мірою зумовлене розширенням сфери втручання держави у соціально-економічні процеси (в тому числі збільшенням видатків бюджету економічного спрямування), фінансовим забезпеченням якого було насамперед залучення державних позик²⁰⁵.

Потрібно також зважати на те, що активізація внутрішнього державного запозичення пов'язана із загрозою витіснення інвестицій приватного сектору, що є вкрай небажаним за дефіциту інвестиційних ресурсів, який сьогодні спостерігається в Україні.

Зазначене дає змогу зробити висновок, що особливо в сучасних економічних умовах для нашої держави важливо, щоб державні позики залучались для збільшення «бюджету розвитку» (насамперед для фінансування самоокупних інвестиційних проектів). Доцільність державного запозичення повинна визначатися ефективністю капіталовкладень: має

²⁰⁴ Зростання ВВП та доходів бюджету зменшує значення показників відносного боргового тягаря. Це відновлює довіру до боргових інструментів держави і, як наслідок, поступово починають розширюватися можливості залучення позик на дедалі сприятливіших умовах.

²⁰⁵ *Рябов П. В.* Бюджетная политика властей в условиях мирового экономического кризиса: государственные долги / *П. В. Рябов* // Проблемы прогнозирования. – 2012. – № 1. – С. 120, 126.

виконуватися умова фінансового забезпечення повернення інвестованої у конкретний проект суми позики та сплачених за нею відсотків за рахунок акумульованих у бюджеті доходів від подальшого функціонування такого проекту (податкових платежів та частини прибутку), що математично можна відобразити виразом:

$$Z_i + R_i \leq P_i, \quad (8)$$

де Z_i – сума залученої для фінансування інвестиційного проекту державної позики; R_i – сума сплачених за державною позикою відсотків; P_i – акумульовані у бюджеті доходи від функціонування проекту.

Як бачимо, така вимога до державного запозичення нагадує умови залучення банківського кредиту, що, здавалося б, свідчить про нецільність використання державних позик для фінансування самокупних інвестиційних проектів. Проте це не так. В Україні вартість і терміни банківського кредитування, як правило, не є привабливішими, ніж вартість обслуговування і терміни залучення боргових зобов'язань держави. Крім того, держава може ефективно використовувати позикові ресурси, здійснюючи капіталовкладення у високоприбуткові підприємства державної монополії та/або фінансуючи створення високотехнологічних виробництв, у тому числі за участю приватного капіталу (модернізацію приватних підприємств в обмін на права власності). При цьому активізація розвитку державного сектору економіки мультиплікуватиме поживлення виробничої та інвестиційної діяльності приватного сектору, що поліпшуватиме динаміку зростання ВВП. Правда, реалізації такого підходу до залучення та використання державних позик має передувати ґрунтовне дослідження проблеми пошуку об'єктів ефективного державного капіталовкладення.

Додавши усі значення Z_i , за яких виконується умова (8), отримаємо суму економічно виправданого державного запозичення (Z). Це можна виразити таким рівнянням:

$$Z = \sum_{i=1}^n Z_i, \quad (9)$$

де n – кількість об'єктів державного капіталовкладення.

Порівнявши суму надходжень податків і податкових платежів T^* і економічно виправданого державного запозичення Z із величиною видатків держави G , можемо зробити висновки. Якщо зазначені податкові та боргові джерела забезпечують фінансування державних потреб ($T^* + Z \geq G$), то оптимальною стратегією фіскального регулювання буде встановлення рівня оподаткування, який відповідає точці Лаффера 1-го роду q^* та залучення позикових ресурсів обсягом Z . Тоді бюджет буде зведено із покритим державними запозиченнями дефіцитом, а економіка отримає максимум стимулів для активного функціонування як за рахунок створення сприятливого податкового середовища господарювання, так і завдяки мультиплікуючому впливу капіталовкладень держави у розвиток економіки.

Якщо ж виявиться, що надходжень податків і податкових платежів T^* та економічно виправданого державного запозичення Z не достатньо для фінансування видатків держави G ($T^* + Z < G$), що для України є найбільш імовірним, то доведеться розглянути можливості підвищення рівня оподаткування q . Причому таке підвищення має сенс лише до рівня точки Лаффера 2-го роду q^{**} , за якого буде забезпечено максимальний обсяг надходжень податків і податкових платежів T^{**} . Утім, остаточне рішення потрібно ухвалювати тільки після оцінки ефективності перерозподілу ВВП через бюджет та державні соціальні фонди.

Згідно із критерієм соціальної справедливості при розробці податкової політики держави²⁰⁶, оподаткування можна вважати близьким до оптимального, якщо забезпечено високу поверненість сплачених податків у вигляді суспільних благ, що, по суті, зумовлює необхідність досягнення ефективного використання акумульованих надходжень податків і податкових платежів з метою сприяння економічному зростанню, яке є основною рушійною силою розвитку суспільства. Це означає, що підвищення рівня оподаткування буде доцільним коли перерозподіл ВВП через бюджет та державні соціальні фонди забезпечує

²⁰⁶ Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : моногр. / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – С. 138 – 140.

динамічніший розвиток економіки, ніж би це відбувалося за активнішого функціонування суб'єктів ринку в умовах сприятливішого податкового середовища господарювання.

Інтерпретуємо такі міркування математично.

Розрахуємо суму надходжень податків і податкових платежів T' , що необхідна для фінансування видатків держави G :

$$T' = G - Z, \quad (10)$$

де T' не може перевищувати максимально можливих надходжень податків та податкових платежів T^{**} ($T^* < T' \leq T^{**}$).

Відповідно, розрахований на основі модифікованого рівняння (2) рівень оподаткування q' , за якого можна буде акумулювати надходження податків та податкових платежів обсягом T' , знаходитиметься у зоні між точками Лаффера 1-го і 2-го роду ($q^* < q' \leq q^{**}$).

Далі перевіримо умову ефективності перерозподілу ВВП через бюджет і державні соціальні фонди за допомогою такої нерівності²⁰⁷:

$$|\Delta Y(\Delta q)| < |\Delta Y(\Delta T)|, \quad (11)$$

де $\Delta Y(\Delta q)$ – зменшення обсягу ВВП внаслідок підвищення рівня оподаткування Δq від q^* до q' ($\Delta q = q' - q^*$); $\Delta Y(\Delta T)$ – збільшення обсягу ВВП в результаті перерозподілу додаткових надходжень податків і податкових платежів ΔT ($\Delta T = T' - T^*$) внаслідок підвищення рівня оподаткування Δq .

Виконання нерівності (11) свідчить про доцільність встановлення рівня оподаткування q на позначці, що забезпечить акумулювання надходжень податків і податкових платежів T' , необхідних для фінансування видатків держави G , тобто на рівні q' . Надходження податків і податкових платежів T будуть рівними T' .

Якщо умова (11) не виконується, тобто збільшення перерозподілу ВВП через бюджет і/або державні соціальні фонди не забезпечує вищих темпів економічного зростання, ніж активніше функціонування суб'єктів ринку в умовах сприятливішого податкового середовища

²⁰⁷ Для перевірки цієї умови можна використовувати як економіко-математичні моделі (їх потрібно розробити), так і експертні оцінки.

господарювання (для України це цілком можливо, оскільки їй ще потрібно докласти чимало зусиль для підвищення ефективності бюджетної політики), то не варто підвищувати рівень оподаткування q вище точки Лаффера 1-го роду q^* . Відповідно, надходження податків і податкових платежів T становитимуть T^* .

І нарешті, порівняємо обсяги податкового (T) та боргового забезпечення функціонування держави з її видатками за допомогою такої нерівності:

$$T + Z \geq G \quad (12)$$

Якщо умова (12) не виконується, а це можливо за встановлення рівня оподаткування q на позначці як q^* , так і q' (навіть у випадку $q' = q^{**}$), то для уникнення кризи державних фінансів буде потрібно переглянути обсяг і/або структуру видатків держави, щоб права частина виразу нерівності зрівнялася з лівою. Будь-яке інше рішення на користь посилення ролі перерозподільних процесів, не забезпечивши поліпшення динаміки економічного розвитку, пригнічуватиме ринкові стимули підприємництва.

Отже, нерозв'язної фіскальної суперечності Балацького не існує, оскільки проблема вибору стратегії фіскального регулювання полягає не лише у створенні сприятливого податкового середовища господарювання одночасно з максимальним наповненням бюджету та державних соціальних фондів, а й передбачає оптимізацію трансформування надходжень податків і податкових платежів у видатки держави та пошук альтернативних джерел фінансування цих видатків. Можливості податкового забезпечення функціонування держави зіставляються з потенційним фіскальним ефектом економічно виправданого державного запозичення та обсягом видатків бюджету і державних соціальних фондів, а сама стратегія підпорядковується умові забезпечення динамічного зростання ВВП за рахунок створення сприятливих податкових умов для підприємницької діяльності та/або розширення меж фінансової діяльності держави. Оподаткування діалектично поєднується з борговим інструментарієм наповнення бюджету для належного фінансування

суспільно необхідних видатків і забезпечення оптимального функціонування соціально-економічної системи держави.

В Україні державне запозичення доцільно використовувати насамперед для капіталовкладень у розвиток економіки. Залучення позик з іншою метою не лише не даватиме помітного імпульсу для поживлення економічних процесів, а й може слугувати стримуючим чинником для зростання ВВП у перспективі. Річ у тім, що обслуговування та погашення державного боргу, яке не забезпечене розширенням податкової бази, пов'язане із загрозою бюджетної кризи, коли надходжень податків і податкових платежів буде недостатньо навіть для фінансування мінімально необхідного обсягу видатків держави одночасно із здійсненням боргових платежів, а залучення нових позик буде недоступним. Поточні (соціальні) видатки держави не повинні перевищувати надходження податків і податкових платежів, що є умовою поліпшення динаміки економічного розвитку за рахунок підвищення ефективності перерозподілу ВВП. Таким чином, початково заплановані загальний обсяг та структура видатків бюджету і державних соціальних фондів, хоч і є першоосновою при визначенні меж фіскальної експансії, але не повинні бути самоціллю, оскільки забезпечують ефективне функціонування держави тільки за наявності відповідних джерел покриття. Не покриті надходженнями податків і податкових платежів поточні (соціальні) видатки та фінансово не забезпечені за рахунок державного запозичення (у разі недостатності податкових надходжень бюджету) «видатки розвитку» потребують перегляду.

Звісно, в умовах детінізації та інших трансформацій економіки України, а також при підвищенні ефективності перерозподільних процесів загалом і податкової системи зокрема, розраховані на основі виразів (1) – (12) показники можуть суттєво змінюватися в часі, ускладнюючи формування стратегії фіскального регулювання; а з досягненням поступу у розвитку ринкових відносин у нашій державі фактори виробництва стануть настільки мобільними, що відстань між точками фіскального оптимуму скоротиться до мінімальної і доведеться вносити корективи у вихідну схему моделювання. Проте це не зменшує

актуальності пошуків механізмів практичної реалізації запропонованого нами алгоритму вибору податково-боргового забезпечення фінансування видатків держави, оскільки не узгоджене між собою удосконалення податкової, бюджетної і боргової політики є значно гіршою альтернативою розбудови фінансової інфраструктури сприяння економічному розвитку держави.

Навіть якщо наявна в Україні статистична база не дасть змоги розрахувати точки Лаффера 1-го і 2-го роду для останніх років, зіставлення обсягів видатків держави, прогнозованих надходжень податків і податкових платежів та економічно виправданого державного запозичення може слугувати орієнтиром для коригування фіскального регулювання як у напрямі перегляду видатків держави, так і зміни меж податкової експансії, в тому числі із застосуванням сценарного підходу до оптимізації використання фіскально-регулюючого потенціалу оподаткування.

На нашу думку, для уникнення боргової кризи та необхідності різкої фіскальної консолідації, з якими сьогодні стикнулася низка країн ЄС і які можуть завадити реалізації євроінтеграційних намірів нашої держави, в Україні передусім потрібно: здійснювати розрахунок точок Лаффера 1-го і 2-го роду як індикаторів для пошуку оптимуму податкової політики; переглянути граничні межі позикової експансії на основі сучасних підходів до забезпечення боргової безпеки України; використовувати державні позики на фінансування видатків бюджету економічного спрямування; удосконалити методику відбору об'єктів державного капіталовкладення (зокрема, на умовах державно-приватного партнерства) і забезпечити ув'язку капіталовкладень, які фінансуються за рахунок позикових джерел, з умовами державного запозичення; не збільшувати (зменшувати) поточні (соціальні) видатки держави у разі недостатності надходжень податків та податкових платежів для їх фінансування; підвищувати ефективність використання акумульованих державою коштів.

3.3. Трансформації оподаткування в умовах дефіциту фіскальних ресурсів: досвід країн ЄС та українські реалії

Різде погіршення ситуації з наповненням бюджету в умовах економічної та політичної криз в Україні зумовило необхідність корекції податкової політики нашої держави, основним завданням якої є зменшення дефіциту фіскальних ресурсів без помітного негативного впливу на соціально-економічні процеси. Крім того, з огляду на підписання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС особливої актуальності набуває оцінка заходів із реформування податкової системи нашої держави в контексті європейського досвіду змін в оподаткуванні за схожих економічних, політичних і фіскальних умов.

Відразу зазначимо, що жодна з країн ЄС у ХХІ ст. не стикалася із загостренням політичної ситуації, яке б було пов'язане із загрозою бойових дій. Та й щодо країн ЄС це навряд чи можливо. Можна тільки провести аналогію із країнами колишньої Югославії, серед яких лише дві – Словенія і Хорватія – приєдналися до Об'єднаної Європи (в 2004 р. і 2013 р. відповідно). Словенії довелося вести війну за незалежність від Сербії в 1991 р., а Хорватії – в 1991 – 1995 рр. Це позначилося на їх участі в інтеграційних процесах. Якщо стосовно Словенії рішення про початок підготовки її вступу до ЄС було ухвалено в 1993 р. (країна лише через шість років після цього та останньою в ЄС запровадила ПДВ, наявність у складі податкової системи якого є обов'язковою умовою приєднання до Об'єднаної Європи), то щодо Хорватії – в 2003 р. Причому вступ Хорватії спочатку був запланований в 2007 р., але не відбувся через невиконання нею вимог стосовно реформи судової системи, боротьби з корупцією та захисту прав людини, а також через територіальні суперечності зі Словенією (все це тією чи іншою мірою є «відголоском» згаданої п'ятирічної війни)²⁰⁸.

Звісно, досвід податкових реформ Словенії та Хорватії під час бойових дій є мало корисним для України, оскільки відтоді відбулися

²⁰⁸ Про особливості вступу постсоціалістичних країн до ЄС йшлося у параграфі 1.1.

значні зміни в розвитку європейського оподаткування. Важливо інше: військовий конфлікт може спричинити гальмування економічних та інших вкрай важливих реформ, тимчасові обмеження або неможливість використання переваг від участі в євроінтеграції тощо.

Дослідження сучасної податкової політики у країнах ЄС та наслідків її реалізації є актуальним для України, оскільки ця політика спрямована на вирішення основної суперечності: між забезпеченням збалансованості державних фінансів і стабілізації боргової ситуації, з одного боку, і створенням умов для зростання ВВП, з другого. Причому, як показала практика, економічне зростання за гострого дефіциту ресурсів світового ринку капіталу неможливе без оздоровлення фінансової системи держави, а помітних зрушень у питанні зменшення дефіциту бюджету і боргової залежності навряд чи можна досягти, не забезпечивши поліпшення динаміки економічного розвитку.

Особливістю фіскальної політики у більшості країн ЄС сьогодні є тенденція до зменшення видатків держави та збільшення її доходів (в тому числі за рахунок підвищення рівня оподаткування) із відповідним скороченням дефіциту бюджету²⁰⁹ (табл. 3.3.1). Так, у 2012 р. порівняно з 2010 р. частка видатків держави у ВВП зросла на 0,5 відсоткового пункту і більше у шести країнах ЄС-27²¹⁰ – Бельгії, Чехії, Данії, Греції, Іспанії та Мальті. Причому у п'яти з цих країн (крім Мальти) у 2012 р. було зафіксовано спад, темпи якого становили від 0,1% у Бельгії до 7,0% у Греції (додаток А). Натомість зменшення частки видатків держави у ВВП на 0,5 відсоткового пункту і більше відбулося у тринадцяти країнах ЄС – Болгарії, Німеччині, Ірландії, Латвії, Литві, Угорщині, Нідерландах, Австрії, Польщі, Португалії, Румунії, Словаччині, Великобританії. В 2012 р. в Угорщині, Нідерландах і Португалії спостерігалось падіння ВВП, а у решті із зазначених тринадцяти країн – економічне зростання.

²⁰⁹ Проблема розбалансованості державних фінансів в Об'єднаній Європі загострилася в умовах різкого економічного спаду 2008 – 2009 рр., про що йшлося у параграфах 2.1 і 2.2.

²¹⁰ Дані щодо Хорватії, яка 1 липня 2013 р. стала 28-ою країною – учасницею ЄС, відсутні.

Таблиця 3.3.1

**Окремі показники державних фінансів
у країнах ЄС-27 у 2010 і 2012 рр., % ВВП**

Країни	Видатки держави		Доходи держави		Дефіцит бюджету		Рівень оподаткування	
	2010	2012	2010	2012	2010	2012	2010	2012
Бельгія	52,6	54,8	48,7	50,8	- 3,9	- 4,0	45,5	47,1
Болгарія	37,4	35,7	34,3	34,9	- 3,1	- 0,8	27,2	27,5
Чехія	43,2	44,5	39,0	40,1	- 4,8	- 4,4	33,2	34,8
Данія	57,7	59,6	55,0	55,5	- 2,7	- 4,2	46,6	47,6
Німеччина	47,7	45,0	43,6	45,2	- 4,1	- 0,2	39,1	40,6
Естонія	40,7	40,5	40,9	40,2	+ 0,2	- 0,3	34,0	33,0
Ірландія	66,1	42,1	35,2	34,6	- 30,9	- 7,5	29,6	30,1
Греція	51,4	54,8	40,9	44,7	- 10,8	- 10,0	33,7	36,5
Іспанія	46,3	47,0	36,6	36,4	- 9,7	- 10,6	33,8	33,6
Франція	56,6	56,6	49,5	51,7	- 7,1	- 4,9	44,5	46,9
Італія	50,4	50,6	46,1	47,7	- 4,3	- 2,9	42,6	44,0
Кіпр	46,2	46,3	40,9	40,0	- 5,3	- 6,3	34,4	34,9
Латвія	43,4	36,5	35,3	35,2	- 8,1	- 1,2	27,3	27,8
Литва	42,4	36,2	35,2	32,9	- 7,2	- 3,3	28,7	27,4
Люксембург	42,9	43,0	42,0	42,1	- 0,9	- 0,8	38,3	39,6
Угорщина	49,8	48,5	45,4	46,5	- 4,4	- 2,0	37,8	38,7
Мальта	42,0	43,9	38,4	40,5	- 3,6	- 3,3	33,6	35,2
Нідерланди	51,2	50,4	46,1	46,4	- 5,0	- 4,0	39,1	39,1
Австрія	52,6	51,2	48,1	48,7	- 4,5	- 2,5	43,5	44,2
Польща	45,4	42,3	37,6	38,4	- 7,9	- 3,9	31,6	32,4
Португалія	51,5	47,4	41,6	41,0	- 9,9	- 6,4	34,5	34,6
Румунія	40,1	36,4	33,3	33,5	- 6,8	- 2,9	27,5	28,1
Словенія	50,4	49,0	44,5	45,0	- 5,9	- 4,0	37,9	37,8
Словаччина	40,0	37,4	32,3	33,1	- 7,7	- 4,3	28,0	28,1
Фінляндія	55,8	56,0	53,0	53,7	- 2,8	- 2,3	42,4	43,4
Швеція	52,3	52,0	52,3	51,3	+ 0,1	- 0,7	45,7	44,5
Великобританія	50,4	48,5	40,3	42,2	- 10,2	- 6,3	36,8	37,1
ЄС-27	48,3	46,5	42,1	42,7	- 6,3	- 3,9	36,2	36,8

Джерело: Government finance statistics. Summary tables – 1/2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-EK-13-001/EN/KS-EK-13-001-EN.PDF

Частка доходів держави у ВВП у 2012 р. порівняно з 2010 р. зменшилися на 0,5 відсоткового пункту і більше у п'яти країнах ЄС (Естонії, Ірландії, Кіпрі, Литві, Португалії), зросла на 0,5 відсоткового пункту і більше – у п'ятнадцяти країнах. При цьому в Болгарії, Угорщині, Австрії, Польщі, Словаччині та Великобританії спостерігалось зростання частки доходів держави у ВВП на 0,5 відсоткового пункту і більше одночасно зі зниженням частки видатків держави у ВВП на 0,5 відсоткового пункту і більше.

Податковий коефіцієнт в 2012 р. порівняно із 2010 р. зменшився на 0,5 відсоткового пункту і більше у трьох країнах ЄС (Естонії – з 34,0 до

33,0% ВВП, Литві – із 28,7 до 27,4% ВВП, Швеції – з 45,7 до 44,5% ВВП). Причому Естонія та Швеція в 2010 р. звели бюджет з невеликим профіцитом у той час, як у решті країн ЄС було зафіксовано дефіцит бюджету; у 2012 р. дефіцит бюджету в Естонії і Швеції не перевищував 1% ВВП, у Литві становив 3,3% ВВП за середнього показника в ЄС-27 3,9% ВВП. У Бельгії, Чехії, Данії, Німеччині, Ірландії, Греції, Франції, Італії, Кіпрі, Латвії, Люксембурзі, Угорщині, Мальті, Австрії, Польщі, Румунії та Фінляндії – рівень оподаткування зріс на 0,5 відсоткового пункту і більше.

У 2012 р. порівняно із 2010 р. у країнах ЄС відбулися зрушення у зменшенні дефіциту бюджету. Якщо в 2010 р. лише п'ятьом країнам ЄС-27 вдалося уникнути дефіциту бюджету понад 3% ВВП, то в 2012 р. таких країн було одинадцять. Причому у семи з цих країн (крім Італії, Люксембургу, Угорщини, Фінляндії) в 2012 р. було зафіксовано зростання ВВП. В середньому в ЄС-27 дефіцит бюджету в 2011 – 2012 рр. зменшився на 2,4 відсоткового пункту, залишившись на рівні понад 6% ВВП в Ірландії, Греції, Іспанії, Кіпрі, Португалії, Великобританії. У I кварталі 2013 р. в останніх шести країнах державний борг перевищив 80% ВВП (рис. 3.3.1); тільки дві з них – Ірландія та Великобританія – в 2012 р. не допустили економічного спаду.

Аналіз динаміки державного боргу у країнах ЄС-27 у 2010 р. – I кварталі 2013 р. дає підстави для висновку, що тільки у Болгарії, Данії, Естонії, Люксембурзі, Фінляндії, Швеції сьогодні є порівняно широке «поле для маневрів» при оптимізації використання фіскально-регулюючого потенціалу оподаткування (у згаданих країнах ЄС-15 державний борг не перевищує 60% ВВП, а у Болгарії та Естонії цей показник стабілізувався на рівні до 20% ВВП²¹¹). Решта країн ЄС змушена розробляти податкову політику, виходячи з доволі значних обмежень щодо фінансування видатків держави за рахунок державних позик²¹².

²¹¹ Постсоціалістичні країни мають менше можливостей залучати відносно недорогі довгострокові позики порівняно із країнами з розвинутою ринковою економікою. Тому для постсоціалістичних країн загрозливим рівнем державної заборгованості буде нижчий (експерти часто називають значення до 40% ВВП проти 60% ВВП згідно з Маастрихтськими критеріями), ніж для країн із розвинутою ринковою економікою.

²¹² Як було зазначено у параграфах 2.1 і 2.2, посилення впливу боргового чинника на податкову політику в країнах ЄС простежувалося ще в 2008 – 2009 рр. Вже тоді чимало країн Об'єднаної Європи стали «заручниками» значних обсягів державного боргу.

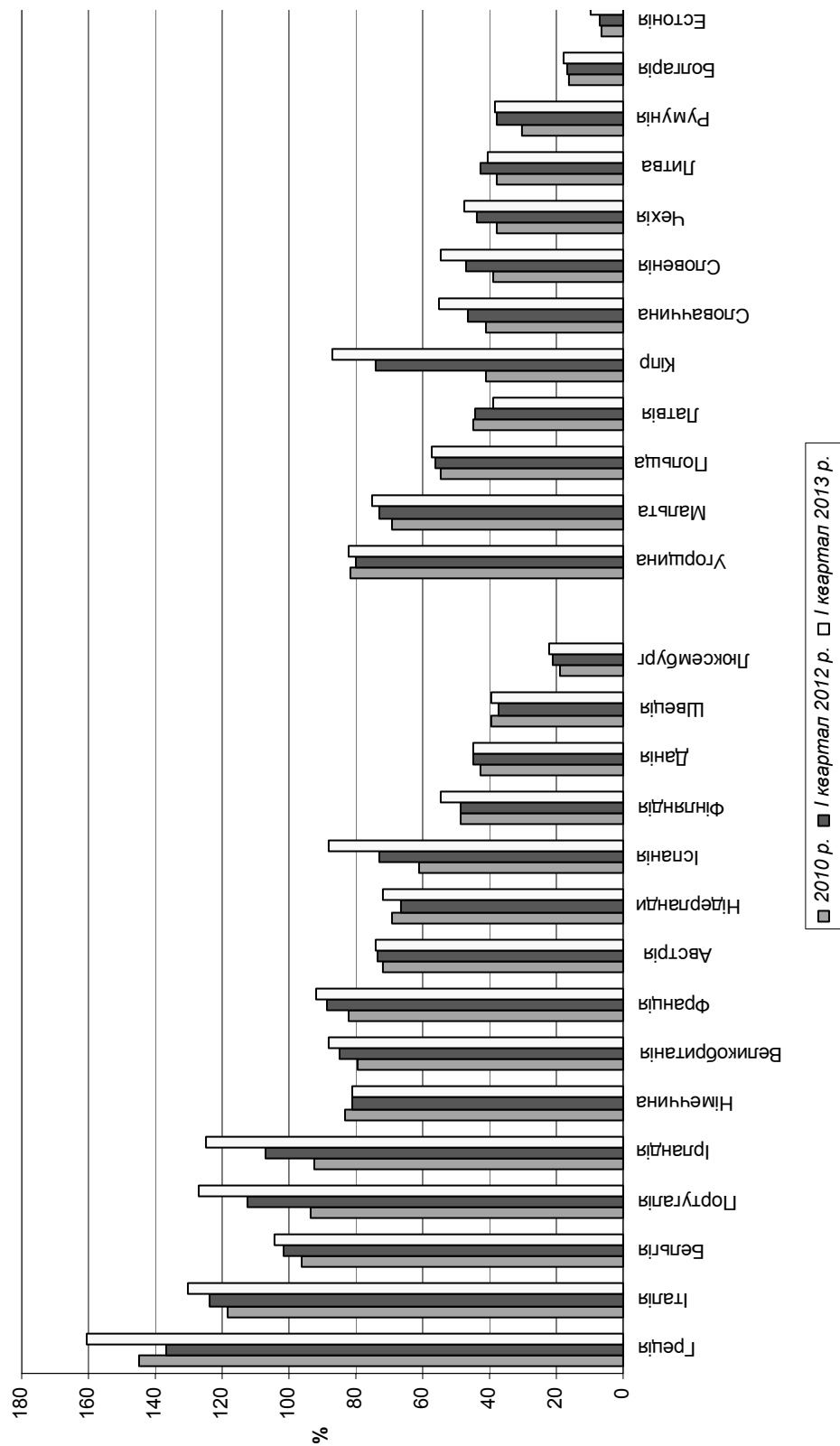


Рис. 3.3.1. Динаміка державного боргу у країнах ЄС-27 у 2010 р. – I кварталі 2013 р.

Джерело: Euro area government debt up to 92,2 % of GDP. Eurostat newsrelease euroindicators 114/2013 – 22 July 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-22072013-AR/EN/2-22072013-AR-EN.PDF.

В цілому за критерієм «збалансованість державних фінансів та рівень заборгованості держави – динаміка зростання ВВП» можна виділити дві групи країн ЄС, котрі, як Україна, зіткнулися з нагальною необхідністю трансформації оподаткування.

Перша група країн охоплює Бельгію, Францію, Нідерланди, Великобританію, Чехію, Мальту, Угорщину, Словенію й Словаччину. У цих країнах накопичено значні/загрозливі обсяги державного боргу (у Бельгії, Великобританії, Чехії, Франції, Мальті, Словенії, Словаччині, в 2010 р. – I кварталі 2013 р. спостерігалось доволі значне зростання частки державного боргу у ВВП) і/або дефіцит бюджету в 2012 р. перевищував середній показник у ЄС-27 (Бельгія, Чехія, Франція, Нідерланди, Словенія, Словаччина та Великобританія) і/або в 2012 – 2013 рр. відбулося падіння ВВП (Бельгія, Чехія, Угорщина, Нідерланди та Словенія). Незважаючи на те, що рівень оподаткування у країнах цієї групи в 2012 р. варіював від 28,1% ВВП у Словаччині до 47,1% ВВП у Бельгії, всі вони змушені вести пошуки додаткових джерел наповнення бюджету (в Бельгії, Чехії, Франції, Угорщині, Мальті, Великобританії в 2011 – 2012 рр. спостерігалось підвищення податкового коефіцієнта), намагаючись при цьому не допустити сповільнення зростання або падіння ВВП.

До другої групи належать Ірландія, Греція, Іспанія, Італія, Кіпр та Португалія, у яких стрімко зростає рівень заборгованості держави (подолавши позначку 80 – 120% ВВП), дефіцит бюджету в 2012 р. склав більше 6% ВВП (за винятком Італії) і в 2012 – 2013 рр. було зафіксовано спад (крім Ірландії). Всі зазначені країни розробляють податкову політику з огляду на велику загрозу для їх фіскальної безпеки, мають підвищувати ставки податків чи звужувати сферу застосування пільгових інструментів в оподаткуванні навіть за вкрай несприятливих прогнозів щодо їх економічного розвитку. При цьому Ірландія, Греція, Іспанія, Кіпр та Португалія до кризи 2008 – 2009 рр. активно реалізували стратегію лібералізації оподаткування і не можуть у короткі строки значно підвищити податкове навантаження на економіку без помітного негативного впливу на соціально-економічні процеси.

Таким чином, останнім часом дедалі більше країн ЄС у податковій політиці змушені керуватися передусім вимогою фіскальної консолідації,

щоб не потрапити у «пастку боргового навісу», коли стає дуже важко не лише долати розбалансованість державних фінансів, а й підтримувати висхідну динаміку економічного розвитку. Лише ті країни, які уникнули накопичення значних обсягів державного боргу, сьогодні мають широкі можливості щодо вибору податкових інструментів заохочення підприємницької діяльності (обираючи шляхи підвищення ефективності податкової системи, мають змогу як підвищувати, так і доволі суттєво знижувати рівень оподаткування). Проте країн, рівень державної заборгованості яких уможливорює реалізацію стратегії податкової лібералізації, в ЄС стає дедалі менше.

Несприятлива кон'юнктура і накопичення багатьма країнами ЄС значних/загрозливих обсягів державного боргу зумовлюють ще низку суперечностей сучасної податкової політики в Об'єднаній Європі²¹³:

- неоднозначні наслідки податкових трансформацій, спрямованих на зменшення розбалансованості державних фінансів;
- реверсні податкові реформи з метою підвищення ефективності податкової системи в умовах економічної невизначеності;
- посилення використання регулюючого потенціалу оподаткування як при поліпшенні, так і при погіршенні економічної та фіскальної ситуації.

Незважаючи на те, що на території ЄС дедалі актуальнішими стають пошуки податкових резервів наповнення бюджету, фіскально орієнтовані реформи оподаткування не завжди виправдовують сподівання, які на них покладаються. Більш того, в окремих країнах (передусім тих, яким не вдалося стабілізувати економічну ситуацію) іноді спостерігається зменшення частки податків у ВВП при підвищенні їхніх ставок.

Зокрема, в 2011 р. Греція підвищила знижені ставки ПДВ із 5,5 та 11% до 6,5 і 13%, а в Італії стандартна ставка податку збільшилася з 20 до 21%. В обох країнах при цьому відбулося зниження фіскальної ефективності ПДВ на 0,1 відсоткового пункту (із 6,3 до 6,2% ВВП та з 7,3 до 7,2% ВВП відповідно²¹⁴), що можна пояснити кризовими явищами

²¹³ Про тенденції і особливості податкової політики у країнах ЄС-15 і нових країнах ЄС в 2000 – 2014 рр. йшлося в параграфах 2.1 і 2.2.

²¹⁴ Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2013 edition. – P. 177.

розвитку економіки і підвищенням ставки в Італії у другій половині 2011 р.²¹⁵. Вплив кон'юнктурного чинника на фіскальну ефективність ПДВ у країнах ЄС простежувався і раніше. Так, у кризовому 2009 р. при підвищенні середньої стандартної ставки ПДВ у ЄС з 19,4 до 19,8% було зафіксоване зниження середнього показника його частки у ВВП із 7,7 до 7,4%²¹⁶.

У 2011 р. Іспанія та Італія підвищили максимальну ставку податку з доходів фізичних осіб із 43 до 45% і з 45,2 до 47,3% відповідно. Це супроводжувалося в Італії зменшенням його фіскальної ефективності з 11,7 до 11,5% ВВП; в Іспанії частка податку у ВВП в 2011 р., як і в 2010 р., становила 7,4% ВВП²¹⁷. Щоправда, така динаміка фіскальної ефективності податку з доходів фізичних осіб могла бути зумовленою як кон'юнктурним чинником та змінами в обсягах тінізації доходів, так і іншими змінами у механізмі справляння податку (за максимальною ставкою оподатковується незначна частка доходів населення). Більш показовим є приклад Греції, в якій в 2010 р. при підвищенні максимальної ставки прибуткового оподаткування з 40 до 49% відбулося зниження частки податку у ВВП із 5,0 до 4,4%²¹⁸. При цьому ставка 49% застосовувалася до доходу понад 100 тис. євро (раніше за ставкою 40% оподатковувався дохід більше 75 тис. євро), а кількість розрядів прогресивної шкали оподаткування зросла з чотирьох до дев'яти²¹⁹.

Великобританія в 2010 р. запровадила додаткову ставку податку з доходів фізичних осіб у розмірі 50% щодо доходів понад 150 тис. фунтів стерлінгів і обмежила вирахування з податкової бази для осіб, доходи яких перевищували 100 тис. фунтів стерлінгів. Це супроводжувалося зменшенням частки податку у ВВП із 10,4% у 2009 р. до 10,0% у 2010 р., а у відносно благополучному 2011 р. ця частка становила 10,1%²²⁰.

²¹⁵ Якщо не відбулося інших змін у справлянні податку.

²¹⁶ Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2013 edition. – P. 31, 177.

²¹⁷ Там само. – P. 187.

²¹⁸ Там само. – P. 187.

²¹⁹ *Квашин Ю.* Кризис в Греции / *Ю. Квашин* // Мировая экономика и международные отношения. – 2011. – № 4. – С. 71.

²²⁰ Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2013 edition. – P. 187.

Такі наслідки податкових реформ, спрямованих на збільшення доходів бюджету, в тому числі за рахунок посилення соціальної справедливості в оподаткуванні (вирішення проблеми фіскальної консолідації за рахунок підвищення податкового навантаження на фінансово забезпечені верстви населення), ускладнюють формування податкової політики.

Розходження між очікуваними і реальними наслідками фіскально орієнтованих податкових заходів або необхідність відмови від ліберальної податкової стратегії у зв'язку з несприятливою кон'юнктурою та загостренням боргових проблем іноді змушують країни ЄС змінювати напрям податкового реформування на протилежний. Це стосується, зокрема, вже згаданих Великобританії, Греції та Італії: у 2013 р. Великобританія знизила максимальну ставку податку з доходів фізичних осіб до 45% (на 5 відсоткових пунктів), а Греція – до 46% (на 3 відсоткових пункти), перейшовши до прогресії з трьох ставок (за максимальною ставкою оподатковується дохід понад 42 тис. євро)²²¹; у 2010 – 2011 рр. максимальна ставка податку в Італії зросла з 44,9 до 47,3%, а в 2013 р. зменшилася до 43%.

Утім, не всі країни ЄС-15, які після рецесії 2008 – 2009 рр. посилили прогресію у прибутковому оподаткуванні, згодом вдалися до протилежного кроку. Так, Португалія в 2010 – 2011 рр. підвищила максимальну ставку податку з доходів фізичних осіб із 42 до 50% (прогресивна шкала оподаткування країни складалась із восьми ставок та надбавки 3,5% до кожної ставки), а в 2012 р. запровадила надбавку 2,5% щодо доходу понад 153,3 тис. євро і скасувала надбавку 3,5%. Більш того, в 2013 р. максимальна ставка податку в Португалії зросла до 53%. Відбулося зростання частки податку з доходів фізичних осіб у ВВП при його реформуванні у Португалії з 5,7% у 2009 р. до 6,1% у 2011 р.²²². Іспанія також після посилення прогресії у прибутковому оподаткуванні в 2011 р., що, як зазначалося, не супроводжувалося зниженням його фіскальної ефективності, на

²²¹ Tax reforms in EU Member States 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_38.pdf.

²²² Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2013 edition. – P. 187.

2012 - 2013 рр. запровадила надбавки до кожної ставки шкали податку від 0,75 до 7%.

Іншим прикладом реверсних податкових реформ у ЄС є повернення до прогресивного механізму справляння податку з доходів фізичних осіб у Чехії та Словаччині. Чехія в 2008 р. запровадила пропорційну ставку податку 15% замість прогресії з чотирьох ставок від 12 до 32% (при цьому фіскальна ефективність податку знизилася з 4,3 до 3,7% ВВП²²³), а в 2013 р. перейшла до малопрогресивного прибуткового оподаткування за двома ставками: 15 та 22%. У Словаччині в 2004 – 2012 рр. податок з доходів фізичних справлявся за ставкою 19%, забезпечуючи надходження до бюджету як частки у ВВП не більше 2,7% (у 2011 р. – на рівні 2,5%, який був найнижчим у ЄС-27). Така низька фіскальна ефективність податку була одним із чинників, які змусили Словаччину при ускладненні боргової ситуації в 2013 р. ввести додаткову ставку прибуткового оподаткування у розмірі 25%.

Зазначимо також, що Словаччина в 2011 р. збільшила стандартну ставку ПДВ на 1 відсотковий пункт (до 20%), а в 2013 р. – базову ставку корпоративного податку на 4 відсоткових пункти (до 23%). В 2004 р. ці ставки, як і ставка податку з доходів фізичних осіб, були встановлені на рівні 19%.

У 2013 р. Греція, яка досі перебуває у вирі економічної та фіскальної криз, також вдалася до підвищення базової ставки корпоративного податку (ставка збільшилася до 26% після її зниження з 35% у 2009 р. до 24% у 2010 р. і до 20% у 2011 р.; у 2011 р. фіскальна ефективність оподаткування прибутку в країні знизилася з 2,5 до 2,1% ВВП²²⁴).

Зростання ВВП створює підґрунтя для збільшення доходів бюджету за рахунок розширення бази оподаткування, актуалізуючи перехід від стратегії фіскальної консолідації до запровадження нових стимулюючих податкових заходів, а рецесія та хронічна розбалансованість державних фінансів зумовлює нагальну потребу удосконалення податкових інструментів заохочення підприємництва як важливого кроку на

²²³ Там само. – Р. 187.

²²⁴ Там само. – Р. 189.

шляху виходу з «пастки державного боргу». Тому сьогодні можна спостерігати, що до зниження ставок податків вдаються країни ЄС, котрі знаходяться «на різних полюсах» щодо динаміки економічного розвитку та рівня дефіциту бюджету і державної заборгованості.

Латвія завдяки значним зрушенням у зменшенні розбалансованості державних фінансів за одних із найвищих у ЄС темпів зростання ВВП у липні 2012 р. знизила стандартну ставку ПДВ із 22 до 21% (ставка 22% була найвищою у країнах Балтії), а в 2013 р. – ставку податку з доходів фізичних осіб із 25 до 24% (в сусідніх Естонії та Литві ця ставка становить 21 й 15% відповідно). Разом з тим, у Латвії було передбачено зниження ставки оподаткування доходів фізичних осіб із 24 до 22% у 2014 р. та до 20% у 2015 р., але згодом було ухвалене рішення про відмову від цього заходу та здійснення в 2014 р. більш «фіскально безпечного» зниження ставок соціальних платежів для працівників та роботодавців із 11 до 10,5% та з 24,03 до 23,59% відповідно²²⁵.

Показово, що в 2010 р. дефіцит бюджету у Латвії становив 8,1% ВВП (в умовах економічного спаду на рівні 1,3%). У відповідь на це в 2011 р. стратегія фіскальної консолідації країни передбачала підвищення стандартної та зниженої ставок ПДВ, ставок акцизного, майнового і соціального оподаткування та інші заходи щодо збільшення доходів бюджету одночасно зі зменшенням видатків держави на охорону здоров'я і трансфертів місцевим органам влади, а також обмеженням соціальних виплат²²⁶.

Сьогодні лише окремі країни ЄС вдаються до зниження базової ставки корпоративного податку: переважно ті, які або уникнули накопичення загрозливих обсягів державного боргу, або компенсують фіскальні втрати від такої трансформації за рахунок підвищення ставок інших податків, або у яких базова ставка є порівняно високою. Причому є країни, котрі знижують ставку оподаткування прибутку у декілька ета-

²²⁵ Latvian Government approves Finance Ministry's latest proposal regarding labor tax burden reductions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.baltic-course.com/eng/legislation/?doc=79322>.

²²⁶ Продолжение курса на бюджетную консолидацию. Бюллетень «Бюджетного вестника», июль 2011 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fm/2011/02/update/fmindexr.pdf>.

пів (зокрема, після того, як в результаті першого зниження не спостерігалося зменшення фіскальної ефективності податку).

У 2012 – 2013 рр. в ЄС зменшення базової ставки корпоративного податку відбулося у Швеції (з 26,3 до 22%), Італії (із 31,4 до 27,5%), Словенії (з 20 до 17%), Фінляндії (із 26 до 24,5%), Великобританії (з 26 до 23%), серед яких лише у Фінляндії і Швеції частка державного боргу у ВВП у I кварталі 2013 р. становила до 60% ВВП. В Італії, Словенії та Фінляндії в 2012 р. було зафіксовано спад. В Італії в 2012 р. базова ставка оподаткування прибутку була значно вищою, ніж у середньому в ЄС-27 (23,0%), що не сприяло економічному зростанню; Словенія поєднала зниження базової ставки податку на прибуток із підвищенням стандартної ставки ПДВ із 20 до 22% і максимальної ставки податку з доходів фізичних осіб з 41 до 50% (на 2013 – 2014 рр.); у Великобританії в 2011 р. при зменшенні базової ставки корпоративного податку з 28 до 26% його фіскальна ефективність, як і в 2010 р., становила 3,1%²²⁷ і відбулося підвищення стандартної ставки ПДВ із 17,5 до 20%; Фінляндія після зменшення базової ставки оподаткування прибутку (2012 р.) підвищила стандартну та знижені ставки ПДВ із 23 до 24% і з 9 та 13 до 10 і 14% відповідно (2013 р.).

У 2014 р. у Великобританії та Фінляндії відбулося подальше зменшення базової ставки корпоративного податку на 1 і 4,5 відсоткового пункту відповідно; також очікувалося, що в Словенії базова ставка знизиться з 17 до 16%²²⁸, але цього не сталося.

Отже, низка країн ЄС сьогодні знижує ставки деяких податків (в тому числі на доходи і прибутки), компенсуючи фіскальні втрати у разі розбалансованості державних фінансів за рахунок інших податкових джерел, передусім підвищення ставок ПДВ.

Посилення фіскальної ролі ПДВ для забезпечення надійної фінансової основи функціонування держави, як і часті зміни в оподаткуванні у зв'язку з новими викликами та загрозами, зумовленими

²²⁷ Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2013 edition. – P. 189.

²²⁸ Tax reforms in EU Member States 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_38.pdf.

хиткою рівновагою посткризового відновлення, є характерними особливостями сучасної податкової політики у країнах ЄС.

В цілому на території Об'єднаної Європи в 2009 – 2014 рр. до підвищення стандартної та/або знижених ставок ПДВ вдалося дев'ять країн ЄС-15 (за винятком Бельгії, Данії, Німеччини, Люксембургу, Австрії, Швеції; у Данії та Швеції стандартна ставка ПДВ складає 25%) та всі нові країни ЄС-27. Чимало країн ЄС підвищували ставки цього податку неодноразово. Середня стандартна ставка ПДВ у країнах ЄС-15 в 2014 р. порівняно з 2008 р. зросла із 19,9 до 21,5%, а у нових країнах ЄС – з 18,8 до 21,3%. У квітні 2014 р. стандартна ставка податку становила менше 20% у чотирьох країнах ЄС – Люксембурзі, Кіпрі, Мальті та Німеччині (у 2010 р. таких країн було дев'ять), варіюючи у пост-соціалістичних країнах ЄС від 20% у Болгарії, Естонії, Словаччині до 27% в Угорщині. При цьому, нагадаємо, що у Болгарії, Естонії, Німеччині та Люксембурзі дефіцит бюджету в 2012 р. був меншим 1% ВВП.

Лише в 2014 р. відбулося підвищення стандартної та однієї зі знижених ставок ПДВ у Франції з 19,6 й 7% до 20 і 10% відповідно, а також чергове зростання ставок податку в Кіпрі (стандартної – з 18 до 19 %, зниженої – з 8 до 9%). Про наміри найближчим часом знизити ставку/ставки ПДВ не оголошувала жодна з країн ЄС (у Люксембурзі заплановане підвищення стандартної ставки податку з 15 до 17% з 1 січня 2015 р.)²²⁹.

Дедалі більше використання фіскального потенціалу ПДВ є одним із прикладів частих змін в оподаткуванні країн ЄС у зв'язку з новими викликами і загрозами посткризового відновлення. Вище йшлося також про те, що чимало країн Об'єднаної Європи сьогодні коригує ставки податку з доходів фізичних осіб та корпоративного податку, іноді змінюючи напрям податкового реформування на протилежний.

В 2011 – 2012 рр. тринадцять країн ЄС збільшили ставки соціальних платежів для працівників та десять країн – для роботодавців; зниження ставок соціального оподаткування для суб'єктів ринку

²²⁹ International VAT Services. EU VAT Rates 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.html>.

відбулося лише в Ірландії (з 8,5 до 4,25%), Польщі (із 17,61 до 17,38%) та Швеції (з 23,43 до 20,92%)²³⁰. При цьому Ірландія встановила найнижче в ЄС податкове навантаження на підприємницький сектор (ставка корпоративного податку в країні 12,5% є найнижчою в ЄС-15) при збільшенні стандартної ставки ПДВ із 21 до 23% (2012 р.).

Зазначимо також, що в 2012 р. – першому півріччі 2013 р. Болгарія, Естонія, Греція, Іспанія, Італія, Кіпр, Литва, Люксембург, Угорщина, Мальта, Польща, Португалія підвищили ставки специфічних акцизів на енергетичні продукти та електроенергію; Естонія, Ірландія, Греція, Іспанія, Кіпр, Литва, Люксембург, Угорщина, Мальта, Нідерланди, Австрія, Польща, Португалія, Румунія, Словенія і Великобританія збільшили ставки акцизного оподаткування алкогольних напоїв і тютюнової продукції²³¹.

Тепер проаналізуємо фіскально орієнтовані й бюджетні заходи нашої держави, передбачені Законом України «Про запобігання фінансової катастрофи і створення передумов для економічного зростання в Україні» №1166-VII від 27 березня 2014 р.²³², в контексті досвіду податкового реформування у країнах ЄС.

Відповідно до зазначеного Закону, в Україні відбулися (передбачено) такі зміни:

- відмова від зниження ставки ПДВ із 20 до 17% у 2015 р. і ставки податку на прибуток із 18 до 16% у 2015 – 2016 рр. (на 1 відсотковий пункт щороку);
- запровадження ставки ПДВ у розмірі 7% стосовно лікарських засобів і виробів медичного призначення;
- звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання й експорту зернових і технічних культур, за винятком їх першого

²³⁰ Social Security Programs Throughout the World: Europe, 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2010-2011/europe/index.html>; Social Security Programs Throughout the World: Europe, 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2012-2013/europe/index.html>.

²³¹ Tax reforms in EU Member States 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_38.pdf.

²³² Про особливості податкової політики в Україні в 2000 - 2013 рр. йшлося в параграфі 3.1.

**Розділ 3. Удосконалення податкової політики України
в контексті інтеграції до ЄС**

постачання та експорту сільськогосподарськими виробниками, з 1 жовтня 2014 р.;

– включення до бази оподаткування податком з доходів фізичних осіб суми пенсійних виплат, якщо їх розмір перевищує 10 тис. грн., – у сумі такого перевищення;

– включення до бази оподаткування податком з доходів фізичних осіб процентів, якщо їх річний розмір перевищує 17 прожиткових мінімумів, – у сумі такого перевищення;

– перехід до прогресії в оподаткуванні доходів фізичних осіб у вигляді процентів, дивідендів, роялті, інвестиційного доходу за трьома ставками від 15 до 25% (з 1 липня 2014 р.);

– підвищення ставок акцизного податку щодо транспортних засобів, пива (на 42,5%; з 1 травня 2014 р.), тютюнових виробів (на 31,5%; з 1 липня 2014 р.), спирту й алкогольних напоїв (на 25%; з 1 вересня 2014 р.);

– встановлення єдиної ставки акцизного податку на дизельне паливо та включення до переліку підакцизних товарів альтернативного палива;

– підвищення ставок плати за користування надрами стосовно газового конденсату;

– визначення базою оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, загальної площі об'єкта житлової нерухомості замість житлової;

– введення збору на обов'язкове державне пенсійне страхування за ставкою 0,5% при здійсненні операцій з купівлі юридичними і фізичними особами іноземної валюти в безготівковій та/або готівковій формі;

– скорочення чисельності працівників правоохоронних органів, скасування пільг для державних службовців, перехід до нарахування пенсій на загальних підставах для прокурорів, суддів та державних службовців.

Зауважимо, що подібні пакети заходів жорсткої фіскальної консолідації ухвалювалися країнами ЄС, котрі після кризи 2008 – 2009 рр. відчули гострий дефіцит фіскальних ресурсів. Про зміни у податково-бюджетній політиці Латвії, після яких їй вдалося доволі швидко

стабілізувати фіскальну ситуацію та відновити висхідну динаміку економічного розвитку, вже йшлося. Можна навести ще приклад щодо Румунії, в якій у 2010 р. було зафіксовано дефіцит бюджету на рівні 6,8% ВВП при падінні ВВП, темп якого становив 1,1%. В 2011 р. країна підвищила стандартну ставку ПДВ на 5 відсоткових пункти (до 24%), ставки акцизного і соціального оподаткування, розширила базу оподаткування податком з доходів фізичних осіб, а також обмежила фонд заробітної плати та чисельність зайнятих у державному секторі, відмовилася від підвищення пенсій, скоротила неефективні соціальні виплати, обмежила субсидії на опалення і провела реформу охорони здоров'я²³³. Завдяки таким «ножицям» фіскальної консолідації Румунії вдалося в 2012 р. зменшити дефіцит бюджету до 2,9% ВВП, забезпечивши перехід економіки у фазу економічного зростання.

Не в усіх країнах ЄС жорстка фіскальна консолідація призводила до відчутного поліпшення фіскальної ситуації. Зокрема, в 2011 р. у Греції, крім підвищення ставок ПДВ, вживалися заходи щодо зменшення податкових витрат та удосконалення податкового адміністрування одночасно зі значним скороченням соціальних видатків бюджету²³⁴. Проте в 2012 р. порівняно з 2010 р. дефіцит бюджету країни зменшився тільки з 10,8 до 10,0% ВВП при поглибленні кризових явищ розвитку економіки (це стало однією із причин згаданих прецедентів зниження фіскальної ефективності податків при підвищенні їх ставок), а державний борг країни в I кварталі 2013 р. подолав позначку 160% ВВП.

З огляду на зазначене можна зробити висновок, що у разі зволікання із реалізацією стратегії фіскальної консолідації (особливо за відсутності зрушень щодо поліпшення динаміки економічного розвитку і наявності структурних проблем), розробити пакет фіскально орієнтованих заходів, який дасть змогу збільшити надходження до бюджету без помітного негативного впливу на соціально-економічні процеси стає дедалі важче.

²³³ Продолжение курса на бюджетную консолидацию. Бюллетень «Бюджетного вестника», июль 2011 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fm/2011/02/update/fmindexr.pdf>.

²³⁴ Там само.

В Україні в 2013 р. порівняно із 2012 р. спостерігалось зростання дефіциту зведеного бюджету з 3,60 до 4,37% ВВП²³⁵ та подальше погіршення макроекономічної динаміки (темп зростання ВВП знизився з 5,2% у 2011 р. до 0,3% у 2012 р. і до 0,0% в 2013 р.²³⁶). При цьому державний борг збільшився з 28,3% до 33,3% ВВП (державний і гарантований державою борг – з 36,6 до 40,5% ВВП)²³⁷. Більш того, за експертними оцінками, в 2014 р. в Україні очікується економічний спад на рівні щонайменше 3% з подальшим ускладненням фіскальних і боргових проблем²³⁸. За таких обставин реалізація стратегії фіскальної консолідації є не лише неминучою, а й навіть дещо запізнілою.

Не менш важливо дати відповідь на інше питання: чи зможуть передбачені Законом № 1166-VII зміни в оподаткуванні забезпечити зменшення розбалансованості державних фінансів при сповільненні падіння (зростанні) ВВП.

Відмова від зниження ставки податку на прибуток в Україні в 2015 – 2016 рр. є виправданою за гострого дефіциту фіскальних ресурсів та відповідає сучасній європейській тенденції виваженого підходу до зниження ставок корпоративного оподаткування. Спочатку Податковим кодексом передбачалося поетапне зниження ставки податку на прибуток в нашій державі з 25 до 16% в 2011 – 2014 рр. (у 2014 р. ставка мала зменшитися із 19 до 16%). В кінці 2013 р. було ухвалено рішення про зменшення цієї ставки до 16% у 2014 – 2016 рр.; з 1 січня 2014 р. вона встановлена на рівні 18%. Зауважимо, що в 2013 р. зниження ставки податку на прибуток на 1 відсотковий пункт супроводжувалося як

²³⁵ Розраховано за даними Міністерства фінансів України (Показники виконання Зведеного і Державного бюджетів України за січень-грудень 2012 – 2013 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=77643).

²³⁶ За даними Державної служби статистики України (Зміна обсягу валового внутрішнього продукту в 2011, 2012 і 2013 рр. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>).

²³⁷ Державний та гарантований державою борг України за станом на 31.12.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=224493.

²³⁸ Довган Д. Фонд допомоги Україні [Електронний ресурс]. Д. Довган // Дзеркало тижня. Україна. – 2014. – № 11 – Режим доступу : <http://gazeta.dt.ua/finances/fond-dopomogi-ukrayini-.html>.

скороченням суми його надходжень на 1,4%, так і зменшенням його частки у ВВП із 3,92 до 3,78%²³⁹. У 2014 р. зниження ставки оподаткування прибутку відбулося за погіршення кон'юнктури, що створило передумови для чергового зниження фіскальної ефективності податку (в тому числі за рахунок звуження бази оподаткування, оскільки очікується зменшення обсягів прибутку суб'єктів ринку; за несприятливої економічної та політичної ситуації зниження ставки навряд чи сприятиме активізації господарювання). Тому утримання ставки податку на прибуток в Україні на порівняно невисокому рівні 18% є важливим заходом фіскальної консолідації без помітного негативного впливу на соціально-економічні процеси.

Як зазначалося, Словенія, яка зіткнулася із загостренням фіскальних та боргових проблем в умовах спаду 2012 – 2013 рр., також відмовилася від запланованого на 2014 р. чергового етапу зниження базової ставки оподаткування прибутку.

Зменшення ставки ПДВ в Україні із 20 до 17%, яке було у кінці 2013 р. перенесене із 2014 р. на 2015 р. і скасоване Законом № 1166-VII, вступало у суперечність із тенденцією посилення фіскальної ролі цього податку у країнах ЄС, де ПДВ лише підтвердив своє «реноме» надійного джерела податкових надходжень. Крім того, в 2013 р. було зафіксоване зниження частки ПДВ у ВВП нашої держави із 9,84 до 8,81%²⁴⁰, що є ще одним аргументом на користь зазначеного фіскально орієнтованого заходу.

Запровадження ставки ПДВ у розмірі 7% щодо операцій із постачання лікарських засобів і виробів медичного призначення, які раніше звільнялися від оподаткування, дасть змогу забезпечити додаткові надходження до бюджету. Така трансформація відбулася в умовах доволі істотної девальвації гривні, що посилило ефект зростання цін на медичну продукцію (особливо імпортного виробництва)²⁴¹. Зазначене нововведення також пов'язане з ризиком збільшення тіньових оборотів на ринку лікарських засобів та виробів медичного призначення і

²³⁹ Розраховано за даними Державної казначейської служби України.

²⁴⁰ Розраховано за даними Державної казначейської служби України.

²⁴¹ Для виробництва вітчизняної медичної продукції може використовуватися імпортна сировина.

зловживань у зв'язку із застосуванням зниженої ставки податку, а тому потребує доповнення заходами з удосконалення податкового адміністрування.

Звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання та експорту зернових і технічних культур, за винятком їх першого постачання та експорту сільськогосподарськими виробниками (останнім надано право залишати у своєму розпорядженні суми ПДВ, котрі у разі відсутності такого права повинні були б сплачуватися до бюджету) унеможливить відшкодування податку шляхом оформлення фіктивного експорту цих культур.

Розширення бази оподаткування податком з доходів фізичних осіб в умовах розбалансованості державних фінансів відбулося не лише в Україні, а й у низці країн ЄС (зокрема, у 2011 р. крім уже згаданої Румунії, до такого кроку вдалася Ірландія²⁴²). Причому у нашій державі таке розширення має ознаки «надбавки соціальної справедливості» (левова частка пенсіонерів отримує пенсії до 10 тис. грн.; доволі вузьким є також коло осіб, які отримують проценти, річний обсяг яких перевищує 17 прожиткових мінімумів).

Інша новація у справлянні податку з доходів фізичних осіб у нашій державі – запровадження прогресивної шкали в оподаткуванні процентів, дивідендів, роялті та інвестиційного доходу за трьома ставками: 15% стосовно доходу до 204 прожиткових мінімумів, 20% – від 204 до 396 прожиткових мінімумів і 25% – більше 396 прожиткових мінімумів. Тобто в 2014 р. за ставкою 15% оподатковуватимуться пасивні доходи до 239904 грн., а 25% – понад 465696 грн. За підсумками 2014 р. можна буде оцінити, наскільки фіскально ефективним є такий механізм справляння податку. Серед ризиків започаткування практики оподаткування пасивних доходів відразу за ставками 15 – 25% (а не 5%, як це було раніше передбачено Податковим кодексом) слід згадати про можливість збільшення обсягів тінізації таких доходів і скорочення банківських депозитів, що є вкрай небажаним.

²⁴² Продолжение курса на бюджетную консолидацию. Бюллетень «Бюджетного вестника», июль 2011 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fm/2011/02/update/fmindexr.pdf>.

Водночас зауважимо, що підвищення податкового навантаження на пасивні доходи є характерним для країн ЄС. Зокрема, в 2012 р. програма фіскальної консолідації в Португалії передбачала підвищення ставок прибуткового оподаткування інвестиційного доходу: ставка податку щодо доходу від приросту капіталу зросла з 20 до 25%, щодо інвестиційного доходу резидентів, отриманого у податкових гаванях, – з 21,5 до 30%²⁴³.

Звернемо увагу на ще один аспект. Спочатку законопроект «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» передбачав посилення прогресивності оподаткування доходів фізичних осіб шляхом встановлення поряд зі ставками 15 і 17% трьох нових ставок податку в розмірі 20; 25 та 30% щодо всіх видів доходу, включаючи дивіденди, проценти, роялті, інвестиційний дохід. Утім, ця норма не знайшла підтримки при обговоренні. Ми також не вважаємо її доцільною, оскільки за невирішеної проблеми приховування від оподаткування високих доходів (в тому числі непоодиноких випадків виплати заробітної плати «в конвертах»), таке посилення прогресії в оподаткуванні могло би призвести до збільшення обсягів їх тінізації, не забезпечивши очікуваного фіскального ефекту. Вище йшлося також про те, що у низці країн ЄС підвищення максимальної ставки (збільшення розрядів шкали) податку з доходів фізичних не виправдало сподівань, котрі на нього покладалися, після чого відбулися реверсні реформи; у 2013 р. серед постсоціалістичних країн ЄС лише в Словенії прибутковий податок справлявся за більше ніж двома ставками (у Польщі та вже згаданих Чехії та Словаччині – за двома ставками).

На нашу думку, дієвим заходом боротьби із тінізацією заробітної плати та інших доходів фізичних осіб в Україні може стати запровадження непрямих методів контролю за цими доходами на основі їх співставлення з витратами.

²⁴³ Portugal Tax Update. State Budget Law for 2012. KPMG [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxnewsflash/pages/portugal-corporate-individual-tax-vat-transfer-pricing-regime.aspx>.

Передбачені Законом №1166-VII зміни у справлянні акцизного податку відповідають сучасній тенденції посилення фіскальної ролі специфічних акцизів у країнах ЄС. Підвищення ставок акцизного оподаткування в нашій державі на 25% і більше пов'язане з ризиком згортання вітчизняного виробництва відповідної підакцизної продукції і збільшення тіньових оборотів щодо її імпорту та реалізації. У 2011 р. за підвищення ставок акцизного податку вже спостерігалось зменшення обсягів виробництва низки підакцизних товарів: горілки – на 21,4%, спирту – на 20,3%, сигарет – на 7,3%, дизельного пального – на 28,3%²⁴⁴. Фіскальна ефективність податку навіть знизилася з 2,62 до 2,57% ВВП²⁴⁵.

У 2012 р. в Україні ставки акцизів на пиво зросли на 7,4%, спирт етиловий – на 8,9%, сигарети – на 15,0%, легкі дистиляти – в 10,7 разу, але частка акцизного податку у ВВП збільшилася лише на 0,12 відсоткового пункту (до 2,73%); у 2013 р. остання взагалі знизилася до найнижчого в 2010 – 2013 рр. рівня – 2,54%²⁴⁶ (при підвищенні ставок оподаткування). Без супутньої реалізації заходів щодо боротьби із контрабандою підакцизної продукції та удосконалення податкового адміністрування не варто також покладати на акцизний податок сподівання як на джерело покриття «значних фіскальних розривів».

Крім того, за дотримання зазначеної умови, забезпечити додаткові надходження до бюджету без помітного негативного впливу на соціально-економічні процеси можна за рахунок запозичення європейського досвіду акцизного оподаткування продуктів харчування і напоїв, шкідливих для здоров'я людини (про це йшлося в розділі 2).

Підвищення ставок плати за користування надрами щодо газового конденсату з 39 до 42% слід також оцінювати позитивно. В 2011 – 2012 рр. більше половини створеної на видобувних підприємствах природної ренти не вилучалося до бюджету, залишаючись у розпорядженні

²⁴⁴ Розраховано за даними Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2006/pr/prm_ric/prm_ric_u/vov2005_u.html.

²⁴⁵ Розраховано за даними Державної казначейської служби України.

²⁴⁶ Розраховано за даними Державної казначейської служби України.

власників цих підприємств²⁴⁷. Це свідчить про вагомий потенціал збільшення податкових надходжень за рахунок удосконалення управління ресурсних платежів.

Визначення базою оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, загальної площі об'єкта житлової нерухомості забезпечить збільшення податкових надходжень. Утім, ще більш фіскально ефективним цей податок може стати при розширенні його податкової бази шляхом включення до неї не тільки об'єктів житлової нерухомості. Можливе і виправдане також підвищення ставок оподаткування для дорогої нерухомості. Це не матиме помітного негативного впливу на соціально-економічні процеси.

Водночас зазначимо, що ухвалення Закону №1166-VII не вирішило завдання оптимізації системи податкових пільг в Україні. У 2011 р. сума втрат від податкових пільг у нашій державі зросла на 13,5%, а в 2012 р. – ще на 1,8%; частка у ВВП цих втрат збільшилася з 2,62% у 2010 р. до 2,72% у 2012 р.²⁴⁸. Практика пільгового оподаткування в Україні призводить до надмірних диспропорцій у розподілі податкового навантаження між видами економічної діяльності²⁴⁹. З огляду на це необхідним є посилення контролю за наданням податкових пільг на основі запровадження системи моніторингу за їх ефективністю і скасування неефективних податкових пільг.

Отже, складна ситуація зі збалансуванням державних фінансів і зростання державного боргу змушують більшість країн ЄС у пошуку компромісу між забезпеченням фіскальної консолідації і створенням умов для зростання ВВП дедалі частіше дбати насамперед про досягнення фіскальної стабільності. Країни ЄС вдаються до підвищення ставок ПДВ та інших податків, а також соціальних платежів. Лише окремі країни знижують ставки оподаткування, керуючись міркуваннями сприяння зростанню ВВП або зважаючи на неоднозначні

²⁴⁷ *Башко В. Й.* Антициклічна фіскальна політика у країнах із сировинною залежністю економіки / *В. Й. Башко* // Економіка і прогнозування. – 2012. – № 2. – С. 56 – 57.

²⁴⁸ Розраховано на основі даних щодо скоригованої суми втрат від надання податкових пільг в Україні, наведених у праці: *Соколовська А. М.* Особливості податкової системи України та напрями її коригування / *А. М. Соколовська* // Фінанси України. – 2013. – № 9. – С. 34 – 35.

²⁴⁹ *Соколовська А. М.* Зазнач. праця. – С. 34 – 36.

наслідки їх попереднього підвищення. Непоодинокую в ЄС є практика зниження податкового навантаження на підприємницький сектор та доходи громадян після поліпшення ситуації з наповненням бюджету, в тому числі шляхом посилення фіскальної ролі ПДВ та інших податків на споживання.

Ухвалення Закону України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» передбачає подальші зміни в оподаткуванні нашої держави, які в цілому відповідають новітнім тенденціям податкового реформування у країнах ЄС, що реалізують стратегію фіскальної консолідації. Відмова від запланованого на 2015 – 2016 рр. зниження ставок ПДВ і податку на прибуток, інші заходи стосовно посилення фіскальної ролі податків на споживання, запровадження прогресії в оподаткуванні пасивних доходів населення і включення до бази оподаткування податком з доходів фізичних осіб високих пенсій, розширення податкової бази податку на нерухомість, збільшення ставок ресурсних платежів та інших податків і зборів спрямовані на збільшення доходів бюджету без помітного негативного впливу на соціально-економічні процеси та передбачають підвищення соціальної справедливості податкової системи. Фіскальний ефект багатьох із цих податкових трансформацій значною мірою залежатиме від того, чи буде вжито належних заходів стосовно удосконалення податкового адміністрування.

При подальшій податковій реформі в Україні слід зробити наголос на: посиленні контролю за наданням податкових пільг на основі запровадження моніторингу за їх ефективністю та скасуванні неефективних пільгових інструментів в оподаткуванні; корекції механізму справляння податку на майно, відмінне від земельної ділянки, у напрямі подальшого розширення його податкової бази та запровадження нових (вищих) ставок оподаткування для дорогої житлової нерухомості як практичного втілення ідеї підвищення податкової справедливості на основі «включення» до податкової системи «податку на багатство».

ВИСНОВКИ

У монографії розкрито теоретико-методологічні засади трансформації оподаткування у країнах ЄС та Україні в умовах європейської економічної інтеграції, проаналізовано сучасні тенденції та особливості розвитку податкових механізмів у країнах ЄС-15, нових країнах ЄС-27 і Україні, науково обґрунтовано рекомендації стосовно удосконалення податкової політики нашої держави в контексті євроінтеграційних завдань та досвіду змін в оподаткуванні в Об'єднаній Європі за схожих соціально-економічних і фіскальних умов.

Основні висновки дослідження полягають у наступному.

1. Посилення європейської економічної інтеграції у напрямках поглиблення та розширення вплинули на розвиток податкової гармонізації. Причому, якщо поглиблення економічної співпраці учасників інтеграційного утворення створювало передумови для зрушень у формуванні наднаціональної законодавчої бази щодо «зближення» їх податкових механізмів, то територіальне розширення інтеграційного утворення, яке часто супроводжувалося посиленням його неоднорідності та загостренням конфлікту інтересів, іноді доволі істотно ускладнювало процес прийняття нових нормативно-правових актів із питань податкової гармонізації. Одними із найбільших перешкод для поглиблення інтеграції і розвитку податкової гармонізації стали: 1) небажання багатьох країн йти на обмеження свого суверенітету в ухваленні економічних рішень, що зумовило перехід до концепції розвитку інтеграції «на різних швидкостях»; 2) не завжди ефективні дії країн, прийнятих до інтеграційного утворення з політичних міркувань, стосовно використання потенційних можливостей участі в інтеграційних процесах з метою подолання свого відставання в економічному розвитку від країн, котрі започаткували євроінтеграцію.

2. Найбільшого розвитку в ЄС набула гармонізація непрямих податків – ПДВ і специфічних акцизів, що зумовлено як важливістю

забезпечення вільного руху товарів і послуг територією інтеграції, так і меншими відмінностями в обсягах споживання, ніж у рівні доходів населення і прибутку компаній, в розрізі «старожилів» і нових країн Об'єднаної Європи. Різноманітність країн ЄС за рівнем економічного розвитку пояснює можливість встановлення вищого рівня оподаткування у країнах ЄС-15 порівняно з новими країнами ЄС передусім за рахунок високої фіскальної ефективності податку з доходів фізичних осіб і/або соціальних платежів для працівників. Значно менша варіація в ЄС характерна щодо частки у ВВП непрямих податків в цілому і ПДВ зокрема, а також корпоративного податку (конкуренція за інвестиційні ресурси змушує утримувати низьке податкове навантаження на прибуток). Низка країн (зокрема постсоціалістичних) активно використовує фіскальний потенціал соціального оподаткування роботодавців. Незважаючи на часто доволі істотні відмінності податкової структури навіть серед високорозвинутих і постсоціалістичних країн ЄС, посилення інтеграції створює передумови для зменшення відставання одних країн від інших та активнішого запозичення західноєвропейських податкових механізмів новими країнами ЄС, що може сприяти поступовому «зближенню» систем оподаткування на території Об'єднаної Європи.

3. Повільні податкова гармонізація та конвергенція оподаткування в ЄС зумовлені також впливом інституційного чинника. Відмінності у розвитку формальних інститутів (визначають правове поле економічних процесів), неформальної практики господарювання і традицій та цінностей іноді призводять до протилежних наслідків впровадження схожого нововведення (податкової трансформації) у різних країнах, а також вимагають застосування комплексного підходу до реформ, що обмежує можливості змін в оподаткуванні «за зразком» або «в межах встановленого діапазону». Крім того, існують значні відмінності інституційного середовища у країнах ЄС-15 та постсоціалістичних країнах ЄС, що, з одного боку, не сприяє розвитку податкової гармонізації, а з другого – спрощує завдання розробки податкової політики в Україні в контексті стратегії інтеграції до ЄС.

Інституційне середовище трансформації оподаткування в нашій державі має свої особливості, характеризуючись істотним впливом неформальних інститутів на ухвалення податкових рішень і викривленим функціонуванням формальних інститутів. Доведено, що відновлення динамічного економічного розвитку на основі підвищення ефективності перерозподільних процесів та поліпшення функціональності інститутів оподаткування в Україні можна досягти шляхом проведення реформ, спрямованих як на подальше удосконалення податкових інструментів, так і на зміну підходів до використання акумульованих державою коштів та до державного запозичення, а також на реалізацію інших заходів, котрі забезпечать системну трансформацію інституційного середовища.

У податковій стратегії євроінтеграції України необхідно враховувати: 1) економічні та інституційні умови і тенденції податкової гармонізації, реформування податкових систем та конвергенції оподаткування в Об'єднаній Європі; 2) зобов'язання нашої держави щодо внесення змін до Податкового кодексу відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС; 3) особливості розвитку вітчизняних соціально-економічної системи та оподаткування.

Обґрунтовано, що інституційними критеріями формування і реалізації податкової політики в нашій державі повинні стати: компромісність; компліментарність податкових змін; відмова від радикальних податкових ініціатив; стабільність і гнучкість.

4. Встановлено, що в 2009 – 2013 рр. відбулися масштабні зміни у податковій політиці країн ЄС-27. До активного реформування вдавалися навіть високорозвинуті країни, для яких за сприятливої кон'юнктури особливо важливим є дотримання принципу стабільності у розвитку їх відносно ефективних систем оподаткування (нові країни ЄС і раніше вносили численні зміни до податкового законодавства з огляду на потребу адаптації податкових механізмів до постійних змін економіко-інституційних умов ринкового господарювання). Необхідність розширення сфери втручання держави у соціально-економічні процеси змусила оптимізувати оподаткування. При цьому серйозні проблеми зі збалансуванням бюджету

та загострення боргової ситуації спонукали країни, котрі до кризи доволі істотно лібералізували оподаткування, докладати зусиль щодо збільшення податкових надходжень та перегляду податкових механізмів заохочення підприємницької діяльності. Простежується тенденція до зменшення диференціації країн Об'єднаної Європи за рівнем оподаткування.

Останнім часом у країнах ЄС-27 спостерігалася конвергенція підходів до застосування податкових інструментів. Відбувалися: 1) посилення фіскальних позицій непрямого оподаткування (насамперед у країнах, які відчувають найбільший дефіцит фіскальних ресурсів і до рецесії встановили відносно низькі стандартні ставки ПДВ); 2) у країнах ЄС-15 – перекладення основного навантаження оподаткування доходів фізичних осіб на фінансово забезпечені верстви населення за рахунок коригування прогресивного механізму справляння податку (у низці країн згодом спостерігалася часткове пом'якшення прогресії), а в деяких нових країнах ЄС – підвищення максимальної ставки або перехід від пропорційного до прогресивного механізму справляння податку; 3) оптимізація використання регулюючих можливостей корпоративного податку (зменшення базових ставок оподаткування в окремих країнах і адаптація системи податкових пільг до нових економічних умов).

5. У 2009 – 2013 рр. більшість країн Об'єднаної Європи підвищувала податкове навантаження на споживання і працю (в тому числі за рахунок збільшення ставок внесків до державних соціальних фондів). Низка країн ЄС-15 вдавалася до підвищення податкового навантаження на капітал (на прибутки великих компаній, інвестиційний дохід, дорогу нерухомість тощо); деякі країни знизили ставки окремих податків на капітал за умови підвищення (утримання на високому рівні) стандартної ставки ПДВ.

Незважаючи на фіскальну орієнтованість податкових реформ, кожна країна намагалася знайти свою «точку збалансування» вимог фіскальної достатності, економічної ефективності і справедливості при розбудові податкової системи, внаслідок чого у ЄС спостерігалася конвергенція в оподаткуванні споживання одночасно з розвитком

традиційних національних моделей оподаткування праці і капіталу. Правда, у той час як країни ЄС-15 дедалі активніше використовували перерозподільні можливості податків чи удосконалювали податкові механізми заохочення підприємництва, більшість нових країн ЄС і далі застосовувала свої доволі низькі ставки прямих податків для стимулювання інвестиційних процесів.

6. Сьогодні складна ситуація зі збалансуванням державних фінансів і зростання державного боргу змушують більшість країн ЄС у пошуку компромісу між фіскальною консолідацією і створенням умов для зростання ВВП дедалі частіше дбати передусім про досягнення фіскальної стабільності. Як показала практика, економічне зростання за гострого дефіциту ресурсів світового ринку капіталу неможливе без оздоровлення фінансової системи держави, а помітних зрушень у питанні зменшення дефіциту бюджету і боргової залежності навряд чи можна досягти, не забезпечивши поліпшення динаміки економічного розвитку. Тільки окремі країни Об'єднаної Європи знижують ставки податків, нерідко зважаючи на неоднозначні наслідки їх попереднього підвищення.

7. Обґрунтовано, що податкова політика в Україні в контексті стратегії євроінтеграції має бути спрямована насамперед на: удосконалення податкової системи з метою забезпечення надійної фінансової основи функціонування держави і створення умов для зростання ВВП (як передумови підвищення зацікавленості в нашій державі як у новому члені ЄС); запозичення податкових механізмів країн ЄС, якщо вони виявилися ефективними за схожих до вітчизняних економіко-інституційних умов; врахування вимог щодо приведення положень вітчизняного податкового законодавства у відповідність до директив ЄС (наразі – низки директив із ПДВ та специфічних акцизів). Це дасть змогу поступово імплементувати прогресивну практику та гармонізовані механізми оподаткування країн ЄС в Україні.

Аналіз ефективності податкових реформ в Україні в 2000 – 2010 рр. засвідчив, що, по-перше, поліпшення податкового середовища госпо-

дарювання не завжди було оптимальним у парадигмі «позитивний економічний ефект – зменшення доходів бюджету».

По-друге, для нашої держави у різні роки були характерними і політика першочергового забезпечення стабільності в оподаткуванні, і прагнення якнайшвидше «відновити податкову справедливість» для нарощування соціальних видатків (мінімальне коригування податкового законодавства часто призводило до «консервування» диспропорцій в оподаткуванні, а радикальне усунення цих диспропорцій дезорієнтувало суб'єктів ринку, що, як і доволі незначні обсяги «видатків розвитку», не сприяло зростанню ВВП).

Ухвалення та імплементація Податкового кодексу України сприяли наближенню ставок податків у нашій державі до відповідних середніх ставок у ЄС, а запровадження другої ставки податку з доходів фізичних осіб в окремих постсоціалістичних країнах ЄС відбулося після того, як до такого кроку вдалася наша держава. Фіскальна ефективність ПДВ і податку на прибуток в Україні є вищою, ніж у середньому в ЄС, а щодо податку з доходів фізичних осіб спостерігається протилежна ситуація. Водночас ставка соціальних платежів для роботодавців в Україні значно перевищує відповідну середню ставку в ЄС-27 та в розрізі постсоціалістичних країн ЄС, дестимулюючи підприємницьку ініціативу.

8. Ухвалення Закону України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» передбачає зміни в оподаткуванні нашої держави, які в цілому відповідають новітнім тенденціям податкового реформування у країнах ЄС, що реалізують стратегію фіскальної консолідації. Відмова від запланованого на 2015 – 2016 рр. зниження ставок ПДВ та податку на прибуток, інші заходи стосовно посилення фіскальної ролі податків на споживання, запровадження прогресії в оподаткуванні пасивних доходів населення і включення до бази оподаткування податком з доходів фізичних осіб високих пенсій, розширення податкової бази податку на нерухомість, підвищення ставок ресурсних платежів та інших податків і зборів спрямовані на збільшення доходів бюджету без помітного

негативного впливу на соціально-економічні процеси і передбачають підвищення соціальної справедливості податкової системи. Утім, фіскальний ефект багатьох із цих податкових трансформацій значною мірою залежатиме від того, чи буде вжито належних заходів стосовно удосконалення податкового адміністрування.

9. Доведено, що сьогодні для України, як і для країн ЄС, актуальними є пошуки податкових резервів наповнення бюджету одночасно із розширенням сфери застосування «фіскально безпечних» податкових інструментів сприяння зростанню ВВП. Для цього слід: 1) активно використовувати фіскальний потенціал ПДВ; 2) запровадити непрямі методи контролю за доходами громадян для запобігання ухиленню від сплати податку з доходів фізичних осіб; 3) посилити контроль за наданням податкових пільг шляхом запровадження системи моніторингу за їх ефективністю та скасувати неефективні пільгові податкові механізми; 4) вводити пільги з податку на прибуток лише за принципом «пільги в обмін на обов'язкову реалізацію інвестиційних проектів»; 4) застосовувати виважений підхід при підвищенні ставок акцизного податку; 5) реформувати податок на нерухомість у напрямі подальшого розширення його податкової бази і запровадження вищих ставок оподаткування дорогої житлової нерухомості; 6) поступово знизити ставку єдиного соціального внеску для роботодавців (після поліпшення фіскальної ситуації); 7) удосконалювати податкове адміністрування в цілому.

Із підвищенням рівня економічного розвитку України і/або досягненням поступу в детінізації економічних відносин можна буде розглянути можливості підвищення максимальної ставки податку з доходів фізичних осіб (щодо доходів у вигляді заробітної плати), часткового перенесення навантаження соціального оподаткування з роботодавців на працівників і активнішого запозичення європейського досвіду застосування знижених ставок ПДВ стосовно соціально значимих товарів і послуг.

10. Для забезпечення синергійного позитивного впливу податкового реформування та удосконалення інших фіскальних інструментів на соціально-економічні процеси і наповнення бюджету та державних соціальних фондів в Україні розроблено рекомендації щодо оптимізації податково-боргового забезпечення фінансування видатків держави, а саме: здійснювати розрахунок точок Лаффера 1-го і 2-го роду для пошуку оптимуму податкової політики; переглянути граничні межі позикової експансії на основі сучасних підходів до забезпечення боргової безпеки України; використовувати державні позики на фінансування видатків бюджету економічного спрямування; удосконалити методику відбору об'єктів державного капіталовкладення (зокрема, на умовах державно-приватного партнерства) і забезпечити ув'язку капіталовкладень, які фінансуються за рахунок позикових джерел, з умовами державного запозичення; не збільшувати/зменшувати поточні (соціальні) видатки держави у разі недостатності надходжень податків та податкових платежів для їх фінансування; підвищувати ефективність використання акумульованих державою коштів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Амоша О.* До питання про оцінку рівня податків в Україні / *О. Амоша, В. Вишневський* // Економіка України. – 2002. – № 8. – С. 11 – 19.
2. *Балакін Р. Л.* Реформування Пакту стабільності та зростання Європейського союзу [Електронний ресурс]. *Р. Балакін* – Режим доступу : <http://ndi-fp.asta.edu.ua/thesis/63/>.
3. *Балацкий Е.* Анализ влияния налоговой нагрузки на экономический рост с помощью производственно-институциональных функций / *Е. Балацкий* // Проблемы прогнозирования. – 2003. – № 2. – С. 88 – 107.
4. *Балацкий Е.* Инвариантность фискальных точек Лаффера / *Е. Балацкий* // Мировая экономика и международные отношения. – 2003. – № 6. – С. 62 – 71.
5. *Балацкий Е.* Лафферовы эффекты и финансовые критерии экономической деятельности / *Е. Балацкий* // Мировая экономика и международные отношения. – 1997. – № 11. – С. 31 – 43.
6. *Балацкий Е.* О природе несостоятельности российской фискальной системы / *Е. Балацкий* // Общество и экономика. – 2004. – № 11–12. – С. 125 – 136.
7. *Балацкий Е.* Прогнозирование динамики внешнего долга: модели и оценки / *Е. Балацкий, В. Свистунов* // Мировая экономика и международные отношения. – 2001. – № 2. – С. 40 – 46 і 2001. – № 3. – С. 61 – 68.
8. *Балацкий Е.* Роль государственного сектора в национальной экономике: общемировые тенденции / *Е. Балацкий, В. Коньшев* // Общество и экономика. – 2003. – № 7–8. – С. 5 – 28.
9. *Балацкий Е.* Стабильность фискальной системы как фактор экономического роста / *Е. Балацкий* // Общество и экономика. – 2005. – № 2. – С. 100 – 119.

10. Балацкий Е. Точки Лаффера и их количественная оценка / Е. Балацкий // Мировая экономика и международные отношения. – 1997. – № 12. – С. 85 – 94.
11. Балацкий Е. Эффективность фискальной политики государства / Е. Балацкий // Проблемы прогнозирования. – 2000. – № 5. – С. 32 – 45.
12. Балацкий Е. В. Диффузионная модель динамики инновационного рынка с учетом налогового фактора / Е. В. Балацкий, В. И. Лапин // Финансовый бизнес. – 2004. – № 4. – С. 36 – 40.
13. Барулин С. В. Лафферовы эффекты в экономике современной России / С. В. Барулин, О. Н. Бекетова // Финансы. – 2003. – № 4. – С. 34 – 37.
14. Башко В. Й. Антициклічна фіскальна політика у країнах із сировинною залежністю економіки / В. Й. Башко // Економіка і прогнозування. – 2012. – № 2. – С. 47 – 59.
15. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Пер. з нім. С. І. Терещенко та О. О. Терещенка ; передмова та наук. ред. В. М. Федосова / Ш. Бланкарт. – К. : Либідь, 2000. – 654 с.
16. Болл Л. Болезненное средство [Электронный ресурс]. Л. Болл., Д. Ли, П. Лунгани // Финансы и развитие. – 2011. – Сентябрь – Режим доступа : <http://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fandd/2011/09/pdf/ball.pdf>.
17. Борко Ю. Расширение и углубление европейской интеграции / Ю. Борко // Мировая экономика и международные отношения. – 2004. – № 7. – С. 15 – 29.
18. Буторина О. Причины и последствия кризиса в зоне евро / О. Буторина // Вопросы экономики. – 2012. – № 12. – С. 98 – 115.
19. Бюджетный вестник. Аналитическое резюме. – 2011. – Сентябрь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.imf.org/external/russian/index.htm>.
20. Вавилов А. Стабилизация и управление государственным долгом России / А. Вавилов, Г. Трофимов // Вопросы экономики. – 1997. – № 12. – С. 62 – 81.

21. Вступление Хорватии в ЕС принесло стране больше сомнений, чем уверенности в будущем [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://inosmi.ru/world/20130816/211945427.html>.
22. *Гесць В.* Деякі порівняльні ознаки трансформаційних моделей економіки України та Росії / *В. Гесць* // Економіка України. – 2005. – № 5. – С. 4 – 17.
23. *Гесць В. М.* Суспільство, держава, економіка: феноменологія взаємодії та розвитку / *В. М. Гесць*. – К. : Ін-т екон. та прогнозів. НАН України, 2009. – 863 с.
24. *Гутник В.* Европейский экономический и валютный союз: предварительные итоги и перспективы развития / *В. Гутник* // Мировая экономика и международные отношения. – 2005. – № 5. – С. 3 – 15.
25. Державний та гарантований державою борг України за станом на 31.12.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=224493.
26. Директива Ради 67/227/ЄЕС щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту від 11 квітня 1967 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_201.
27. Директива Ради 95/59/ЄС про податки, інші, ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів від 27 листопада 1995 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_442.
28. *Довган Д.* Фонд допомоги Україні [Електронний ресурс]. *Д. Довган* Дзеркало тижня. Україна. – 2014. – № 11 – Режим доступу : http://gazeta.dt.ua/finances/fond-dopomogi-ukrayini-_.html.
29. Европа намерена отложить введение налога на финансовые транзакции [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://korrespondent.net/business/taxes/3273523-evropa-namerena-otlozhyt-vvedeniye-naloha-na-fynansovye-tranzaktsyy>.
30. *Єфименко Т.І.* Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем / *Т.І. Єфименко* // Фінанси України. – 2013. – № 3. – С. 7 – 26.

31. *Єфименко Т. І.* Фіскальна консолідація в контексті антикризового регулювання / *Т. І. Єфименко, С. С. Гасанов, В. П. Кудряшов* // *Фінанси України.* – 2013. – № 2. – С. 7 – 12.
32. *Загоруйко Ю.* Дисгармония от гармонизации [Електронний ресурс]. *Ю. Загоруйко* // *Зеркало недели.* – 1998. – № 51 – Режим доступу : http://gazeta.zn.ua/ECONOMICS/disgarmoniya_ot_garmonizatsii.html.
33. *Илларионов А.* Размеры государства и экономический рост / *А. Илларионов, Н. Пивоварова* // *Вопросы экономики.* – 2002. – № 9. – С. 18 – 45.
34. *Іващук О. Т.* Кількісні методи фінансового прогнозування боргової стратегії держави: концептуалізація, методологія, практика / *О. Т. Іващук, Н. Я. Кравчук* // *Світ фінансів.* – 2004. – № 1. – С. 34 – 47.
35. *Квашин Ю.* Кризис в Греции / *Ю. Квашин* // *Мировая экономика и международные отношения.* – 2011. – № 4. – С. 70 – 78.
36. *Козюк В.* Проблема оптимальної величини державної заборгованості у довгостроковій перспективі / *В. Козюк* // *Світ фінансів.* – 2012. – № 2. – С. 17 – 27.
37. *Колодко Г.* Институты, политика и экономический рост / *Г. Колодко* // *Вопросы экономики.* – 2004. – № 7. – С. 35 – 50.
38. *Крисоватий А. І.* Інституційне середовище фіскального регулювання соціально-економічних процесів / *А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук* // *Фінанси України.* – 2011. – № 9. – С. 18 – 32.
39. *Крисоватий А. І.* Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання : моногр. / *А. І. Крисоватий.* – Тернопіль : Видавництво Карп'юка, 2000. – 248 с.
40. *Крисоватий А. І.* Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : моногр. / *А. І. Крисоватий.* – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371 с.
41. *Кудряшов В. П.* Фіскальна консолідація та її впливи / *В. П. Кудряшов* // *Економіка України.* – 2013. – № 9. – С. 31 – 46.
42. *Кузьминов Я.* Институты: от заимствования к выращиванию (опыт российских реформ и возможности культивирования институциональных изменений) / *Я. Кузьминов, В. Радаев, А. Яковлев, Е. Ясин* // *Вопросы экономики.* – 2005. – № 5. – С. 5 – 27.

43. Куликов А. Г. Графический метод расчета ВВП и поступление налогов в бюджет / А. Г. Куликов, И. П. Павлов // Финансы. – 2000. – № 5. – С. 36 – 40.
44. Лондар С. Л. Підходи до систематизації й контролю ризиків, пов'язаних із управлінням державним боргом в Україні / С. Л. Лондар., В. Й. Башко // Фінанси України. – 2012. – № 6. – С. 3 – 14.
45. Мельник В. Н. К вопросу о необходимости коррекции налоговой политики в Украине // Вопросы современной экономики. – 2013. – №3 [Електронний ресурс]. В. Н. Мельник, Т. В. Кошук – Режим доступу : <http://economic-journal.net/2013/10/049/>.
46. Мельник В. М. Сучасна податкова політика у країнах ЄС-15 / В. М. Мельник, Т. В. Кошук // Економіка України. – 2012. – № 6. – С. 73 – 85.
47. Мельник В. М. Сучасні податкові реформи у нових країнах – учасницях ЄС / В. М. Мельник, Т. В. Кошук // Економіка і прогнозування. – 2012. – № 3. – С. 102 – 117.
48. Мишенина М. С. НДС в европейских странах и перспективы его дальнейшего развития [Електронний ресурс]. М. С. Мишенина, З. Р. Аскарва // Экономические науки. Актуальные проблемы фундаментальных исследований – Режим доступу : <http://econfgae.ru/article/5857>.
49. Налоговые новости // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 5. – С. 67 – 75.
50. Налоговые новости // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 6. – С. 54 – 65.
51. Налоговые новости // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 9. – С. 47 – 72.
52. Налоговые новости // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 10. – С. 29 – 38.
53. Нигматулин Р. Об оптимальной доле государственных расходов в ВВП и темпах экономического роста / Р. Нигматулин // Вопросы экономики. – 2003. – № 3. – С. 125 – 131.

54. *Никитин С.* Социальные налоги: опыт Запада / *С. Никитин, Е. Глазова, М. Степанова* // *Мировая экономика и международные отношения.* – 2003. – № 5. – С. 12 – 19.
55. *Норт Д.* Институты и экономический рост: историческое введение: THESIS / *Д. Норт.* – 1993, т. 1, вип. 2.
56. *Норт Д.* Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / *Д. Норт.* – М.: Начала, 1997. – 190 с.
57. *Островская Е.* Франция: преодоление кризиса / *Е. Островская* // *Мировая экономика и международные отношения.* – 2010. – № 4. – С. 52 – 63.
58. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
59. *Пансков В. Г.* Налоги и налогообложение : учеб. для вузов / *В. Г. Пансков, В. Г. Князев.* – М. : МЦФЭР, 2003. – 336 с.
60. *Папава В.* Лафферов эффект с последствием / *В. Папава* // *Мировая экономика и международные отношения.* – 2001. – № 7. – С. 34 – 39.
61. Парламент ЕС поддерживает общую консолидированную базу корпоративного налога [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://offshore.su/blog/offshore_news/парламент-ес-поддерживает-обязатель.htm.
62. *Погорлецкий А. И.* Налоговые аспекты Расширения Европейского Союза / *А. И. Погорлецкий* // *Вестник Санкт-Петербургского университета.* – 2005. – Серия 5, № 1. – С. 30 – 39.
63. Податкова має намір ліквідувати заборгованість з відшкодування ПДВ до кінця року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://un.ua/ukr/article/380928.html>.
64. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : моногр. / *П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій* [та ін.] ; за ред. *З. С. Варналія.* – К. : Знання України, 2008. – 675 с.
65. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

66. Показники виконання Зведеного і Державного бюджетів України за січень-грудень 2012 – 2013 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=77643.
67. *Полищук Л.* Нецелевое использование институтов: причины и следствия / *Л. Полищук* // Вопросы экономики. – 2008. – № 8. – С. 28 – 44.
68. *Понеделко Г.* Испания: слабые перспективы роста / *Г. Понеделко* // Мировая экономика и международные отношения. – 2011. – № 4. – С. 60 – 69.
69. Продолжение курса на бюджетную консолидацию. Бюллетень «Бюджетного вестника», июль 2011 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fm/2011/02/update/fmindexr.pdf>.
70. Прямое налогообложение в ЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rus-finans.com/osobennosti-nalogooblojeniya-v-stranah-evropeiskogo-soyza/pryamoe-nalogooblojenie-kompanii-v-es.php>.
71. *Ревякин Е.* Инерция интеграции как одна из особенностей ее динамики / *Е. Ревякин* // Мировая экономика и международные отношения. – 2006. – № 7. – С. 33 – 40.
72. *Румянцев А.* Гармонизация налоговых систем стран-членов Европейского союза [Електронний ресурс]. *А Румянцев* // Экономика и жизнь. – 1995. – № 29 – Режим доступу : http://www.aha.ru/~andrew_r/articles/e&z1.htm.
73. *Рябов П. В.* Бюджетная политика властей в условиях мирового экономического кризиса: государственные долги / *П. В. Рябов* // Проблемы прогнозирования. – 2012. – № 1. – С. 117 – 128.
74. *Саливон С.* Не в этой жизни / *С. Саливон* // Бизнес. – 2009. – № 1–2. – С. 39 – 41.
75. *Саливон С.* Опасный диагноз / *С. Саливон* // Бизнес. – 2006. – № 3–4. – С. 52 – 54.
76. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / *Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О.* та ін. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.

77. Соколовська А. М. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2008. – № 1. – С. 65 – 76.
78. Соколовська А. М. Основи теорії податків : навч. посіб. / А. М. Соколовська. – К. : Кондор, 2010. – 326 с.
79. Соколовська А. М. Особливості податкової системи України та напрями її коригування / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2013. – № 9. – С. 28 – 44.
80. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у 2009-2010 роках: особливості та уроки на перспективу / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 24 – 37.
81. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 65 – 81.
82. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с.
83. Статистичний щорічник України за 2010 рік / За ред. О. Г. Осауленка. – К. : ТОВ «Август Трейд», 2011. – 560 с.
84. Статистичний щорічник України за 2012 рік / За ред. О. Г. Осауленка. – К. : Державна служба статистики України, 2013. – 552 с.
85. Стиглиць Д. Е. Крутое пике: Америка и новый экономический порядок после глобального кризиса : пер. с англ. В. Лопатка / Д. Е. Стиглиць. – М. : Эксмо, 2011. – 512 с.
86. Страны придумывают новые налоги, чтобы найти средства на борьбу с кризисом [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://delo.ua/world/strany-pridumyvajut-novye-nalogi-chtoby-najti-sredstva-na-borbu-173222/>.
87. Тамбовцев В. Об экономическом росте и размерах государства / В. Тамбовцев // Вопросы экономики. – 2003. – № 6. – С. 119 – 121.
88. Тауш А. Европейский Союз: «град на холме» и Лиссабонская стратегия / А. Тауш // Мировая экономика и международные отношения. – 2007. – № 3. – С. 65 – 72.

-
89. Укрепление доверия в процессе управления рисками для экономического роста. Бюллетень «Бюджетного вестника», 16 июля 2012 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fm/2012/update/02/0712r.pdf>.
 90. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : моногр. / Федосов В., Опарін В., Львовчкін С.; за наук. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2002. – 367 с.
 91. Шевчук В. О. Уніфікація податкових систем країн Європейського Союзу як критерій поглиблення інтеграції / В. О. Шевчук, Р. Ю. Римарська // Фінанси України. – 2007. – № 12. – С. 49 – 59.
 92. Шевяков А. Социальное неравенство, бедность и экономический рост / А. Шевяков // Общество и экономика. – 2005. – № 3. – С. 5 – 18.
 93. Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты / Т. Эггертссон. – М. : Дело, 2001. – 404 с.
 94. Amable B. Institutional Complementarity and Diversity of Social System of Innovation and Production / B. Amable. – Discussion Paper FS/99-309, 1999 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://skylla.wz-berlin.de/pdf/1999/i99-309.pdf>.
 95. Austria personal taxation [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.lowtax.net/lowtax/html/austria/austria_personal_taxation.asp.
 96. Barro R.J. Inequality and Growth in a Panel of Countries / R. J. Barro. – Harvard University, 1999 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.economics.harvard.edu/faculty/barro/files/p_inequalitygrw.pdf.
 97. Beach W. Why Taxes Affect Economic Growth / W. Beach. – Heritage Lectures No 4341, 1998 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://s3.amazonaws.com/thf_media/1998/pdf/hl624.pdf.
 98. Cameron F. The European Union and The Challenge of Enlargement / F. Cameron // The Enlarging the European Union: Relations between the EU and Central and Eastern Europe. L. – N.Y., – 1997.
 99. Corsetti G. Optimal Government Spending and Taxation in Endogenous Growth Models [Электронный ресурс]. G. Corsetti, N. Roubini. – NBER Working Paper No 5851, 1996 – Режим доступа : <http://www.nber.org/papers/w5851.pdf>.

100. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:283:0051:0070:EN:PDF>.
101. Council Directive 2007/74/EC of 20 December 2007 on the exemption from value added tax and excise duty of goods imported by persons travelling from third countries [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2007:346:0006:0012:EN:PDF>.
102. Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:009:0012:0030:EN:PDF>.
103. Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco (codification) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:176:0024:0036:EN:PDF>.
104. *Easterly W.* Fiscal Policy and Economic Growth: An Empirical Investigation [Електронний ресурс]. *W. Easterly, S. Rebelo.* – NBER Working Paper No 4499, 1993 – Режим доступу : <http://www.nber.org/papers/w4499.pdf>.
105. Euro area government debt up to 92,2 % of GDP. Eurostat newsrelease euroindicators 114/2013 – 22 July 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-22072013-AP/EN/2-22072013-AP-EN.PDF.
106. *Fischler F.* Fiscal Reform in Europe [Електронний ресурс]. *F. Fischler.* – London, 17 July 2009 – Режим доступу : www.foes.de/pdf/2009-07-17_GBE_Fischler.pdf.
107. *Freysson L.* General Government expenditure trends 2005 – 2010: EU countries compared [Електронний ресурс]. *L. Freysson* //– Режим доступу : http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-SF-11-042/EN/KS-SF-11-042-EN.PDF.

108. *Freysson L.* General Government expenditure: Analysis by detailed economic function [Електронний ресурс]. *L. Freysson* – Режим доступу http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-SF-12-033/EN/KS-SF-12-033-EN.PDF.
109. *Gerson Ph.* The Impact of Fiscal Policy Variables on Output Growth. [Електронний ресурс]. *Ph. Gerson.* – IMF Working Paper No 1, 1998 – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/wp9801.pdf>.
110. Government finance statistics. Summary tables – 1/2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-EK-13-001/EN/KS-EK-13-001-EN.PDF.
111. *Gwartney J.* Economic Freedom of the World: 2011 Annual Report [Електронний ресурс]. *J. Gwartney, J. Hall, R. Lawson., J-P. Chauffor, M.D. Stroup* – Режим доступу : <http://www.cato.org/economic-freedom-world>.
112. Income tax rates 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://world.tax-rates.org/>.
113. International tax alert. Issue nine. Spring 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pkf.com/media/843012/pkf%20international%20tax%20alert%20issue%209%20-%20spring%202012.pdf>.
114. International VAT Services. EU VAT Rates 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.html>.
115. International VAT Services. EU VAT Rates 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.html>.
116. Latvian Government approves Finance Ministry's latest proposal regarding labor tax burden reductions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.baltic-course.com/eng/legislation/?doc=79322>.
117. OECD. Economic Outlook. – 1998. – № 64. – December.
118. Portugal Tax Update. State Budget Law for 2012. KPMG [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxnewsflash/pages/portugal-corporate-individual-tax-vat-transfer-pricing-regime.aspx>.

119. Provision of deficit and debt data for 2010 – first notification [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-26042011-AP/EN/2-26042011-AP-EN.PDF.
120. Real GDP growth rate in the European Union [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&plugin=1&language=en&pcode=tec00115>.
121. *Sala-i-Martin X.* 15 Years of New Growth Economics: What Have We Learnt? [Електронний ресурс]. *X. Sala-i-Martin.* – Columbia University Discussion Paper No 0102-47, 2002 – Режим доступу : www.columbia.edu/cu/economics/discpaper/DP0102-47.pdf.
122. *Schneider F.* New Estimates for the Shadow Economies all over the World [Електронний ресурс]. *F. Schneider, A. Buehn, C. E. Montenegro.* – International Economic Journal No 24, 2010 – Режим доступу : http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2011/IEJ_NewEstimates_ShadEc_World.pdf.
123. Social Security Programs Throughout the World: Europe, 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2010-2011/europe/index.html>.
124. Social Security Programs Throughout the World: Europe, 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2012-2013/europe/index.html>.
125. Social Security Programs Throughout the World: Europe, 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2012-2013/europe/index.html>.
126. Spanish tax alert [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.deloitte.com/view/en_GX/global/services/tax/cross-border-tax/international-tax/7652bd513f9a4310VgnVCM1000001a56f00aRCRD.htm.
127. *Tanzi V.* Public Spending in the 20th Century: a Global Perspective / *V. Tanzi, L. Schuknecht.* – Cambridge University Press, 2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://assets.cambridge.org/052166/2915/sample/0521662915_sn01.pdf.

128. Tax rates in the Netherlands 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.exratax.nl/tax_rates_2012.php.
129. Tax reforms in EU Member States 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_38.pdf.
130. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2011 edition. – 428 p.
131. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – 274 p.
132. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2013 edition. – 316 p.
133. The Implementation of the Reform of the Structural Funds in 1993. Fifth Annual Report. – 150 p.
134. The Implementation of the Reform of the Structural Funds in 1999. Fifth Annual Report. – 160 p.
135. Treaty establishing the European Coal and Steel Community. Paris, 18 April 1951 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:11951K:EN:PDF>.
136. Treaty establishing the European Economic Community. Rome, 25 March 1957 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://aei.pitt.edu/37139/>.
137. Treaty of the European Union, Maastricht Treaty, 7th February, 1992 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://manybooks.net/titles/europeanunion686686.html>.
138. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st July 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.
139. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 13th January 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

140. *Wagner A.* Classics in the Theory of Public Finance. Ed. By R. A. Musgrave, A.T. Peacock [Електронний ресурс]. *A. Wagner.* – New York, St. Martin's Press, 1967 – Режим доступу : <http://www.palgrave.com/products/title.aspx?is=0333613554>.
141. *Williamson O.* The New Institutional Economics: Taking Stock, Looking Ahead [Електронний ресурс]. *O. Williamson.* – Journal of Economic Literature, 2000, vol. 38, No 3 – Режим доступу : <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.128.7824&rep=rep1&type=pdf>.
142. Withholding tax rates. International tax. Deloitte [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.dits.deloitte.com/DomesticRates/domesticRatesMatrix.aspx>.

ДОДАТКИ

Додаток А

Темп зростання ВВП у країнах ЄС-27 у 2008 - 2013 рр., %

Країни	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Бельгія	1,0	- 2,8	2,3	1,8	- 0,1	0,2
Болгарія	6,2	- 5,5	0,4	1,8	0,6	0,9
Чехія	3,1	- 4,5	2,5	1,8	- 1,0	- 0,9
Данія	- 0,8	- 5,7	1,4	1,1	- 0,4	0,4
Німеччина	1,1	- 5,1	4,0	3,3	0,7	0,4
Естонія	- 4,2	- 14,1	2,6	9,6	3,9	0,8
Ірландія	- 2,2	- 6,4	-1,1	2,2	0,2	н.д.
Греція	- 0,2	- 3,1	- 4,9	- 7,1	- 7,0	- 3,9
Іспанія	0,9	- 3,8	- 0,2	0,1	- 1,6	н.д.
Франція	- 0,1	- 3,1	1,7	2,0	0,0	0,2
Італія	- 1,2	- 5,5	1,7	0,4	- 2,4	- 1,9
Кіпр	3,6	- 1,9	1,3	0,4	- 2,4	- 5,4
Латвія	- 2,8	- 17,7	- 1,3	5,3	5,2	4,1
Литва	2,9	- 14,8	1,6	6,0	3,7	3,3
Люксембург	- 0,7	- 5,6	3,1	1,9	- 0,2	н.д.
Угорщина	0,9	- 6,8	1,1	1,6	- 1,7	1,1
Мальта	3,9	- 2,8	4,1	1,6	0,6	2,4
Нідерланди	1,8	- 3,7	1,5	0,9	- 1,2	- 0,8
Австрія	1,4	- 3,8	1,8	2,8	0,9	н.д.
Польща	5,1	1,6	3,9	4,5	2,0	1,6
Португалія	0,0	- 2,9	1,9	- 1,3	- 3,2	- 1,4
Румунія	7,3	- 6,6	- 1,1	2,3	0,6	3,5
Словенія	3,4	- 7,9	1,3	0,7	- 2,5	- 1,1
Словаччина	5,8	- 4,9	4,4	3,0	1,8	0,9
Фінляндія	0,3	- 8,5	3,4	2,8	- 1,0	- 1,4
Швеція	- 0,6	- 5,0	6,6	2,9	0,9	1,5
Великобританія	- 0,8	- 5,2	1,7	1,1	0,3	1,7
ЄС-27	0,4	- 4,5	2,0	1,7	- 0,4	0,1

Джерело: Real GDP growth rate in the European Union [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&plugin=1&language=en&pcode=tec00115>.

Ставки соціальних платежів у країнах ЄС-27 у 2010 і 2012 рр., %

Країна	2010		2012	
	Ставки соціальних платежів працівників	Ставки соціальних платежів роботодавців	Ставки соціальних платежів працівників	Ставки соціальних платежів роботодавців
Австрія	17,2	25,15	17,2	25,15
Бельгія	13,07	24,77	13,07	24,8
Болгарія	12,1	16,8	12,9	17,8
Великобританія	11,0	12,8	12,0	13,8
Греція	11,55	22,1	12,05	22,6
Данія*	-	-	-	-
Естонія	2,6	33,3	4,8	34,4
Ірландія	4,0	8,5	4,0	4,25
Іспанія	6,25	31,08	6,25	31,08
Італія	9,19	30,17	9,19	31,78
Кіпр	6,8	6,8	6,8	6,8
Латвія	9,0	24,09	11,0	24,09
Литва	9,0	30,98	9,0	30,98
Люксембург	12,35	11,4	12,45	12,2
Мальта	10,0	10,0	10,0	10,0
Нідерланди	22,5	17,5	23,2	19,12
Німеччина	19,25	19,61	20,425	20,845
Польща	22,71	17,61	22,71	17,38
Португалія	11,0	23,75	11,0	23,75
Румунія	16,2	27,8	16,5	38,85
Словаччина	10,4	27,2	16,4	33,2
Словенія	22,1	16,1	22,1	16,1
Угорщина	17,0	27,0	17,5	27,0
Фінляндія	7,1	20,38	7,99	22,39
Франція	9,8	32,68	9,9	32,68
Чехія	11,0	34,0	11,0	34,0
Швеція	7,0	23,43	7,0	20,92
ЄС-15	10,8	20,2	11,0	20,4
Нові країни ЄС	12,4	22,6	13,4	24,2
ЄС-27	11,5	21,3	12,1	22,1

Джерело: Social Security Programs Throughout the World: Europe, 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2010-2011/europe/index.html>; Social Security Programs Throughout the World: Europe, 2012 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2012-2013/europe/index.html>.

**Максимальна ставка податку з доходів фізичних осіб
у країнах ЄС-27 у 2008 – 2013 рр., %**

Країни	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Австрія	50	50	50	50	50	50
Бельгія	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7
Болгарія	10*	10*	10*	10*	10*	10*
Великобританія	40	40	50	50	50	45
Греція	40	40	49	49	49	46
Данія	62,3	62,3	55,4	55,4	55,4	55,6
Естонія	21*	21*	21*	21*	21*	21*
Ірландія	41	41	41	41	41	41
Іспанія	43	43	43	45	52	52
Італія	44,9	44,9	45,2	47,3	47,3	43
Кіпр	30	30	30	30	38,5	38,5
Латвія	25*	23*	26*	25*	25*	24*
Литва	24*	15*	15*	15*	15*	15*
Люксембург	39	39	39	42,1	41,3	43,6
Мальта	35	35	35	35	35	35
Нідерланди	52	52	52	52	52	52
Німеччина	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5
Польща	40	32	32	32	32	32
Португалія	42	42	45,9	50	49	53
Румунія	16	16	16*	16*	16*	16*
Словаччина	19*	19*	19*	19*	19*	25
Словенія	41	41	41	41	41	50
Угорщина	40	40	40,6	20,3*	20,3*	16*
Фінляндія	50,1	49,1	49	49,2	49	51,1
Франція	45,8	45,8	45,8	46,7	46,8	50,2
Чехія	15*	15*	15*	15*	15*	22
Швеція	56,4	56,5	56,6	56,6	56,6	56,6
ЄС-15	47,2	47,1	48,2	49,0	49,4	49,4
Нові країни ЄС	26,3	24,8	25,1	23,3	24,0	25,4
ЄС-27	37,9	37,2	37,9	37,6	38,1	38,7

Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2013 edition. – P. 35.

*Пропорційна ставка.

**Базова ставка корпоративного податку
у країнах ЄС-27 у 2008 – 2013 рр., %**

Країни	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Австрія	25	25	25	25	25	25
Бельгія	34	34	34	34	34	34
Болгарія	10	10	10	10	10	10
Великобританія	30	28	28	26	24	23
Греція	35	35	24	20	20	26
Данія	25	25	25	25	25	25
Естонія	21	21	21	21	21	21
Ірландія	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Іспанія	30	30	30	30	30	30
Італія	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	27,5
Кіпр	10	10	10	10	10	10
Латвія	15	15	15	15	15	15
Литва	15	20	15	15	15	15
Люксембург	29,6	28,6	28,6	28,8	28,8	29,2
Мальта	35	35	35	35	35	35
Нідерланди	25,5	25,5	25,5	25	25	25
Німеччина	29,8	29,8	29,8	29,8	29,8	29,8
Польща	19	19	19	19	19	19
Португалія	26,5	26,5	29	29	31,5	31,5
Румунія	16	16	16	16	16	16
Словаччина	19	19	19	19	19	23
Словенія	22	21	20	20	18	17
Угорщина	21,3	21,3	20,6	20,6	20,6	20,6
Фінляндія	26	26	26	26	24,5	24,5
Франція	34,4	34,4	34,4	34,4	36,1	36,1
Чехія	21	20	19	19	19	19
Швеція	28	26,3	26,3	26,3	26,3	22
ЄС-15	28,2	27,9	27,3	26,9	26,9	26,8
Нові країни ЄС	18,7	19,0	18,3	18,3	18,1	18,4
ЄС-27	24,0	23,9	23,3	23,1	23,0	23,0

Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2013 edition. – P. 38.

*Пропорційна ставка.

Додаток Д

Ставки ПДВ у країнах ЄС-27 у 2008, 2010, 2012 – 2014 рр., %

Країни	2008		2010		2012		2013		2014	
	Стандарт на ставка	Знижені ставки	Стандарт на ставка	Знижені ставки	Стандарт на ставка	Знижені ставки	Стандарт на ставка	Знижені ставки	Стандарт на ставка	Знижені ставки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Австрія	20	10	20	10	20	10	20	10	20	10
Бельгія	21	12; 6	21	12; 6	21	12; 6	21	12; 6	21	12; 6
Болгарія	20	7	20	7	20	9	20	9	20	9
Великобританія	17,5	5	17,5	5	20	5	20	5	20	5
Греція	19	9; 4,5	23	11; 5,5	23	13; 6,5	23	13; 6,5	23	13; 6,5
Данія	25	-	25	-	25	-	25	-	25	-
Естонія	18	5	20	9	20	9	20	9	20	9
Ірландія	21	13,5; 4,8	21	13,5; 4,8	23	13,5; 9; 4,8	23	13,5; 9; 4,8	23	13,5; 9; 4,8
Іспанія	16	7; 4	18	8; 4	18 / 21*	8; 4 / 10; 4*	21	10; 4	21	10; 4
Італія	20	10; 4	20	10; 4	21	10; 4	21 / 22*	10; 4	22	10; 4
Кіпр	15	8; 5	15	8; 5	17	8; 5	18	8; 5	19	9; 5
Латвія	18	5	21	10	22 / 21*	12	21	12	21	12
Литва	18	9; 5	21	9; 5	21	9; 5	21	9; 5	21	9; 5
Люксембург	15	12; 6; 3	15	12; 6; 3	15	12; 6; 3	15	12; 6; 3	15	12; 6; 3
Мальта	18	5	18	5	18	7; 5	18	7; 5	18	7; 5
Нідерланди	19	6	19	6	19 / 21*	6	21	6	21	6
Німеччина	19	7	19	7	19	7	19	7	19	7
Польща	22	7; 3	22	7; 3	23	8; 5	23	8; 5	23	8; 5
Португалія	20	12; 5	21	13; 6	23	13; 6	23	13; 6	23	13; 6
Румунія	19	9	24	9; 5	24	9; 5	24	9; 5	24	9; 5
Словаччина	19	10	19	10; 6	20	10	20	10	20	10

Продовження додатка Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Словенія	20	8,5	20	8,5	20	8,5	20/22*	8,5	22	8,5
Угорщина	20	5	25	18; 5	27	18; 5	27	18; 5	27	18; 5
Фінляндія	22	17; 8	23	13; 9	23	13; 9	24	14; 10	24	14; 10
Франція	19,6	5,5; 2,1	19,6	5,5; 2,1	19,6	7; 5,5; 2,1	19,6	7; 5,5; 2,1	20	10; 5,5; 2,1
Чехія	19	9	20	10	20	14	21	15	21	15
Швеція	25	12; 6	25	12; 6	25	12; 6	25	12; 6	25	12; 6
ЄС-15	19,9	-	20,4	-	21,0	-	21,4	-	21,5	-
Нові країни ЄС	19,8	-	20,4	-	21,0	-	21,2	-	21,3	-
ЄС-27	18,4	-	20,4	-	21,0	-	21,3	-	21,4	-

Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2013 edition. – Р. 31; VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 13th January 2014

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

* Зміна ставок відбулася у другій половині року.

**Ставки оподаткування виплат нерезидентам
у країнах ЄС-27 у 2011 і 2012 рр., %**

Країни	2011			2012		
	Дивідендів	Процентів	Роялті	Дивідендів	Процентів	Роялті
Австрія	25	0	20	25	0	20
Бельгія	25; 15; 0	15	15	25; 21; 10; 0	21	15
Болгарія	5; 0	10	10	5; 0	10	10
Великобританія	0	20	20	0	20	20
Греція	21	40	25	25	40	25
Данія	28; 15; 0	25	25	27; 15; 0	25	25
Естонія	0	21; 0	10	0	21; 0	10
Ірландія	20; 0	20	20; 0	20; 0	20	20; 0
Іспанія	19	19	24	21	21	25
Італія	27; 1,375	27; 12,5	22,5	20	20; 12,5	30
Кіпр	0	0	10; 5	0	0	10; 5; 0
Латвія	10	10; 5	15; 5	10	10; 5	15; 5
Литва	15; 0	10; 0	10	15; 0	10; 0	10
Люксембург	15; 0	0	0	15	0	0
Мальта	0	0	0	0	0	0
Нідерланди	15; 0	0	0	15; 0	0	0
Німеччина	25	0	20; 15	25	0	15
Польща	19	20	20	19	20	20
Португалія	21,5	21,5	15	30; 25	30; 25	15
Румунія	16	16	16	16	16	16
Словаччина	0	19	19	0	19	19
Словенія	15	15	15	15	15	15
Угорщина	0	0	0	0	0	0
Фінляндія	28	0	28	24,5	0	24,5
Франція	25	18	33,33	30	18	33,33
Чехія	15	15	15	15	15	15
Швеція	30	0	0	30	0	26,3; 0

Джерело: Withholding tax rates. International tax. Deloitte [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.dits.deloitte.com/DomesticRates/domesticRatesMatrix.aspx>.

ВІДОМОСТІ ПРО АВТОРІВ

Доктор економічних наук, професор **Крисоватий Андрій Ігорович** – ректор Тернопільського національного економічного університету, завідувач кафедри податків і фіскальної політики. Народився 23 грудня 1965 року в с. Кошляки Підволочиського району Тернопільської області. У 1989 році з відзнакою закінчив Тернопільський фінансово-економічний інститут за спеціальністю «Ревізія і контроль» з присвоєнням кваліфікації економіста. Після закінчення ВНЗ з 1 серпня 1989 р. працював в Тернопільському інституті народного господарства викладачем-стажистом, викладачем, старшим викладачем, доцентом кафедри економіки, обліку і контролю в невиробничій сфері, кафедри міжнародних валютно-фінансових відносин і податків, кафедри фінансів. На посаді завідувача кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету працює з лютого 2001 року.

В 1995 році Андрій Ігорович успішно захистив кандидатську дисертацію на тему: «Непрямі податки в Україні: теорія і практика», в 2006 році докторську – «Податкова політика України: концептуальні засади теорії та практики».

Крисоватий А. І. стипендіат Кабінету Міністрів України 1996–2001 рр. У 2006 році проходив стажування в Inholland University of Applied Sciences (Амстердам, Нідерланди). У 2007 році проходив стажування в одному з Нью-Йоркських університетів (Нью-Йорк, США). У 2008 році проходив стажування в Technische Universität Dresden (Дрезден, Німеччина). У грудні того ж року переведений на посаду проректора з навчально-організаційної роботи Тернопільського національного економічного університету. У 2009 році стажувався в одному з престижних університетів Відня. Президією Академії економічних наук України 14 травня 2010 року Крисоватого А. І. обрано Академіком Академії економічних наук України за спеціальністю «Фінанси».

У грудні 2011 року призначений на посаду проректора з науково-педагогічної роботи Тернопільського національного економічного університету. Під науковим керівництвом Крисоватого А. І. захистили кандидатські дисертації 8 здобувачів наукового ступеня кандидата економічних наук, а також підготовлено до захисту 3 докторські дисертації.

У серпні 2013 року нагороджений почесною грамотою Кабінету Міністрів України «За значний особистий внесок у забезпечення розвитку освіти, багаторічну плідну працю та високий професіоналізм». У 2012 році як незалежний експерт здійснив робочий візит до Стопанської академії «Д. А. Ценов» (Свіщов, Болгарія) з питань присудження вченого звання «професор». З квітня 2013 року Крисоватий А. І. обійняв посаду ректора Тернопільського національного економічного університету.

У науці досліджує проблеми правового регламентування та організаційного забезпечення формування і реалізації податкової політики держави. Є автором понад 140 наукових статей і методичних розробок обсягом 180 д. а. За останні роки опублікував 5 монографій, у співавторстві і одноосібно 21 навчальний посібник і підручник.

Батько двох дітей.

Доктор економічних наук, професор **Мельник Віктор Миколайович** – проректор з наукової роботи ПВНЗ «Європейський університет» (м. Київ). Народився 13 червня 1972 року на Одещині у сім'ї вчителів. 1990 року закінчив Одеський фінансовий технікум Міністерства фінансів Української РСР за спеціальністю «Бюджетний облік», а 1995 року – Одеський державний економічний університет (фінансово-економічний факультет, спеціальність «Фінанси і кредит»).

У 1999 році захистив дисертацію на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук (спеціальність «Фінанси, грошовий обіг і кредит»). Через 8 років (2007) здобув ступінь доктора економічних наук (спеціальність «Гроші, фінанси і кредит»). Сфера наукових інтересів – податки та їх адміністрування. Має вчене звання професора кафедри фінансів та банківської справи. Є дійсним членом (академіком) Української академії економічної кібернетики.

Трудову кар'єру розпочав у 1990 році. Працював: у податковій інспекції районного рівня, де обіймав посади податкового інспектора та старшого податкового інспектора; у контрольно-ревізійному управлінні по Одеській області (контролер-ревізор II категорії – старший контролер-ревізор – провідний контролер-ревізор); в Одеському фінансово-економічному коледжі Міністерства фінансів України (викладач – викладач вищої категорії – завідувач науково-методичного відділу). У 1999 році був запрошений на роботу до Академії державної податкової служби України, яка створювалася. Там працював на посадах доцента, керівника кафедри, декана факультету. 3 грудня 2006 року перейшов на роботу до Науково-дослідного фінансового інституту при Міністерстві фінансів України, де обіймав посади провідного наукового співробітника та заступника директора з наукової роботи. В Європейському університеті з серпня 2009 року: посади – завідувач кафедри фінансів та банківської справи, згодом проректор з наукової роботи.

Є автором та співавтором 110 наукових праць, з яких 17 монографій, 12 навчальних посібників та один підручник. Створив власну наукову школу, до якої увійшли 17 кандидатів та 2 доктори економічних наук, захищених під його науковим керівництвом.

Має спеціальне звання «Радник податкової служби II рангу». У 2009–2011 рр. був членом експертної ради з економічних наук Вищої атестаційної комісії України. У рамках співпраці з владними органами був помічником-консультантом Народного депутата України та співавтором законопроектів з питань оподаткування, в яких знайшли практичну реалізацію результати наукових досліджень. Згідно наказу Міністерства фінансів був керівником однієї з груп наукового супроводження проекту нині чинного Податкового кодексу та підготовки науково-практичного коментаря до цього кодексу. Є членом редакційних колегій трьох фахових журналів в Україні та одного за кордоном.

Батько трьох дітей: виховує доньку та двох синів.

Кошук Тетяна Василівна – старший науковий співробітник відділу фінансів інституційних секторів економіки Науково-дослідного фінансового інституту Державної навчально-наукової установи «Академія фінансового управління» (м. Київ). Народилася 29 січня 1980 року у м. Кременець Тернопільської області у сім'ї службовців. У 2003 році з відзнакою закінчила Тернопільську академію народного господарства за спеціальністю «Фінанси». Після закінчення ВНЗ працювала стажистом-дослідником кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету, старшим науковим співробітником відділів податкової системи і фінансів інституційних секторів економіки НДФІ ДННУ «Академія фінансового управління».

Сфера наукових інтересів – податки та податкова політика, оподаткування країн ЄС, фіскальний простір економічних реформ. Є автором та співавтором 39 наукових праць, з яких 6 монографій, 10 статей у наукових журналах «Фінанси України» та «Економіка України».

У 2009 і 2010 роках була лауреатом Всеукраїнського конкурсу наукових робіт молодих вчених ім. М. І. Туган-Барановського, який проводився Національним університетом державної податкової служби України.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**Андрій Ігорович КРИСОВАТИЙ
Віктор Миколайович МЕЛЬНИК
Тетяна Василівна КОЩУК**

**ПОДАТКОВІ ТРАНСФОРМАЦІЇ В ЄС
ТА ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА УКРАЇНИ
В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**

Монографія

Редактор: *Інна Калачик*
Комп'ютерна верстка *Ольги Слимак*
Дизайн обкладинки *Марії Одобецької*

Підписано до друку 28 08 2014 р.
Формат 60x84 ¹/₁₆. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублюкаторі.
Умов. друк. арк. 13,7. Облік.-вид. арк. 14
Зам. № М 037-14. Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»
вул. Львівська, 3, м. Тернопіль, 46004
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua