

Крисоватий А.І., д-р екон. наук, проф.

проректор з науково-педагогічної роботи, зав. кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету

Кощук Т.В.

здобувач кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету

ПОДАТКОВА ГАРМОНІЗАЦІЯ ТА НАЦІОНАЛЬНІ ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ВИСОКОРОЗВИНЕНИХ КРАЇН

Проаналізовано тенденції розвитку оподаткування у Швеції, Франції, Німеччині, Великій Британії, США і Японії в умовах посилення інтеграційних та глобалізаційних процесів. Доведено, що рушійною силою податкової гармонізації є прагнення високорозвинених країн ЄС оптимізувати власні фіскальні системи і на цій основі створити підґрунтя для розбудови оподаткування об'єднаної Європи.

Сучасне оподаткування країн Західної Європи формувалося, з одного боку, під впливом розвитку світової економіки, фінансів і появи нових моделей втручання держави у соціально-економічні процеси на основі поєднання елементів дирижизму кейнсіанської теорії макроекономічного регулювання та рекомендацій щодо встановлення переважно монетарних обмежень розвитку ринкового саморегулювання, а з другого – в умовах посилення інтеграційних процесів і на базі національних традицій перерозподілу ВВП. Причому, незважаючи на те, що вже відбулася серйозна уніфікація податкових систем і багато податкових трансформацій було здійснено за однаковими принципами, досі немає навіть двох високорозвинених країн ЄС, оподаткування яких можна було б вважати практично ідентичними. Наскільки реальною є взагалі ідея єдиного оподаткування об'єднаної Європи покаже час. Беззаперечним сьогодні нам видається лише те, що податкові системи країн ЄС-15 і надалі ставатимуть більше подібнішими між собою, а тенденції розвитку світового оподаткування накладатимуться на процес європейської економічної та фінансової конвергенції.

Основне завдання, яке ми ставили перед собою при написанні цієї статті, – довести, що рушійною силою податкової гармонізації є прагнення висо-



корозвинених країн ЄС оптимізувати власні фіскальні системи і на цій основі створити підґрунтя для розбудови оподаткування об'єднаної Європи. Причому ми виходили з міркувань про спрямованість податкової оптимізації не стільки на те, щоб не допустити відтоку капіталу у менш економічно розвинені європейські країни, які активно використовують ліберальні стратегії фіскального регулювання (але ще не усунули численні інституційні бар'єри на шляху переміщення факторів виробництва своєю територією [1, с. 19]), скільки на сприяння зростанню ВВП в умовах досягнення якісно нового рівня соціально-економічного розвитку.

Потрібно зазначити, що західноєвропейські країни ведуть пошуки нових, ефективніших за сучасного господарювання, податкових механізмів або запозичують прогресивний досвід оподаткування інших країн. Проте у ЄС-15 обережно підходять до податкових трансформацій: намагаються інкорпорувати нові механізми оподаткування у податкову систему так, щоб не допустити дестабілізації налагодженого функціонування економіки і державних фінансів¹, звужуючи тим самим межі податкового регулювання. По суті, більшість податкових реформ у країнах з розвинутою ринковою економікою зводиться до удосконалення національного фіска. Навіть якщо докорінні зміни в оподаткуванні можуть позитивно вплинути на динаміку ВВП і державні фінанси у перспективі (здійснити кількісні розрахунки цього впливу *ex ante* дуже складно), то на короткостроковому проміжку часу слід очікувати певне сповільнення економічного розвитку, пов'язане із адаптацією суб'єктів ринку до нового податкового середовища [2, с.117–118]. Тому країни Західної Європи часто проявляють податкову інерцію – не вважають за доцільне ризикувати досягнутим благополуччям заради можливих позитивних економічних та фіскальних ефектів у майбутньому².

Водночас є підстави говорити про чотири типові фіскальні моделі високорозвинених країн ЄС: шведську, французьку, німецьку, британську. Ці моделі уособлюють різні підходи до фіскального регулювання. Всі країни Західної Європи побудували своє оподаткування на базі різних комбінацій компонентів, які властиві цим чотирьом фіскальним моделям. Тому ми вважаємо, що аналіз податкової політики у Швеції, Франції, Німеччині та Великій Британії допоможе окреслити рамки оподаткування об'єднаної Європи

¹ Кожна країна із розвинутою ринковою економікою зацікавлена в економічному зростанні та здорових державних фінансах як передумові збереження (здобуття) нею статусу високорозвинутої держави світу. А країни єврозони мають утримувати дефіцит бюджету в межах 3% ВВП ще й тому, що кризові явища функціонування їх державних фінансів є загрозою для стабільності євро. Фіскальна криза відразу у кількох країнах єврозони може дискредитувати ідею спільної грошово-кредитної політики або взагалі призвести до краху ЄС.

² Постсоціалістичні країни ЄС, навпаки, охоче трансформують оподаткування. Коригування їх податкових систем зумовлене необхідністю пристосувати податковий інструментарій до умов господарювання, які постійно змінюються, набуваючи дедалі більше рис економіко-інституційного середовища високорозвинених країн ЄС.

найближчого майбутнього, а порівняння європейських фіскальних моделей з їх заокеанськими аналогами дасть змогу пролити світло на основні напрями податкової гармонізації.

Як видно з рис. 1, у 1955–2005 рр. Швеція, Франція, Німеччина і Велика Британія акумулювали у бюджетній системі більшу, ніж неєвропейські високо-розвинені країни США та Японія, частку ВВП. Причому, якщо Велика Британія за півстоліття підвищила рівень оподаткування з 30 до 37% ВВП, Німеччина – з 31,6 до 38,8, Франція – з 33,5 до 44, то Швеція збільшила податкову експансію вдвічі (з урахуванням того, що у 1990–2005 рр. відбулися помітні зміни в напрямі податкової лібералізації). США у 1955–2005 рр. дотримувались позиції мінімального розширення меж фінансової діяльності держави (акумулювали у бюджетній системі близько 25–30% ВВП), а Японія розвивала ліберальну податкову стратегію, централізуючи 17–32% (у 2005 р. – 26,4%) ВВП.

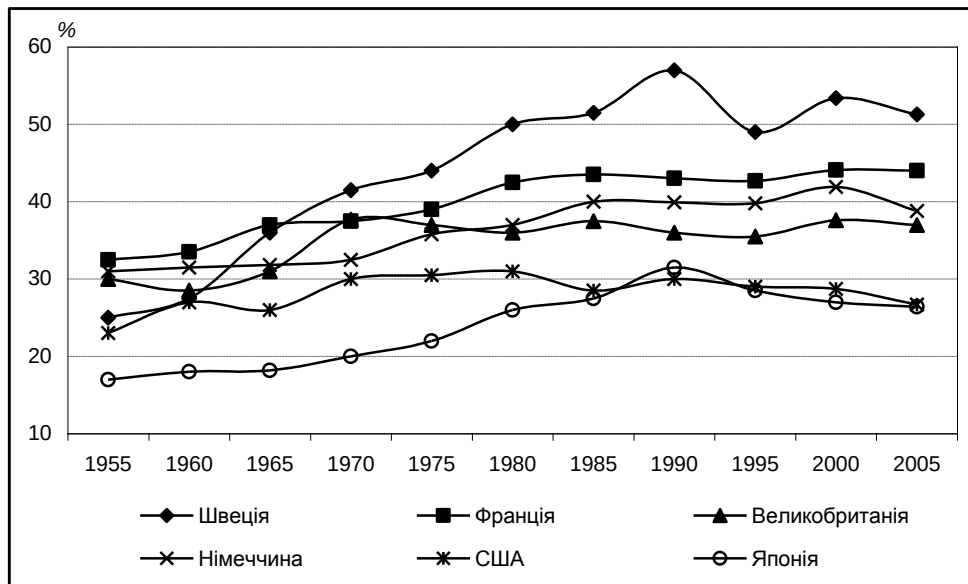


Рис. 1. Динаміка рівня оподаткування в окремих країнах з розвинутою ринковою економікою

Джерело: Long-term Trends in Tax Revenues of OECD member Countries 1955 – 1980. – Paris : OECD, 1981; Revenue Statistics of OECD Member Countries. – Paris : OECD, 2000; Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway [Електронний ресурс] / Eurostat Statistical books. – 2007 edition. – Доступний з: < <http://epp.eurostat.ec.europa.eu> >.

Сьогодні Велика Британія, на відміну від США та Японії, проводить доволі активне бюджетне фінансування економічних (пов'язаних з розвитком інфраструктури і нарощуванням потенціалу окремих галузей економіки) та соціальних програм. Німеччина приділяє більше уваги, ніж Велика Британія, розбудові соціальної складової функціонування держави, але не надає особливого значення використанню регуляторних можливостей капітальних видатків бюджету. Франція розвиває розгалужений соціальний сектор і при цьому



намагається згладжувати структурні диспропорції економіки шляхом інтервенцій з бюджету. Швеція централізує більше 50% ВВП для фінансового забезпечення виконання державою її економічних функцій і вирішення цілої низки соціальних завдань.

Якщо ще п'ять років тому можна було говорити про скандинавську, західноєвропейську та американську фіскальні моделі [3, с. 236–237], то сьогодні межі між скандинавським і західноєвропейським оподаткуванням настільки розмиті, що цей поділ став мало не ретроспективною. Стратегію перерозподілу через бюджетну систему 50–55% ВВП ("скандинавського" фіску) останнім часом сповідують тільки Швеція й Данія, а інші високорозвинені країни ЄС централізують 35–45% ВВП (представляють "західноєвропейський" фіск), дотримуючись головним чином "британської", "німецької", "французької" або "шведської" фіскальної концепції. Тільки "американський" фіск, який передбачає податкову експансію на рівні 25–30% ВВП, досі уособлює мінімальне втручання держави у соціально-економічні процеси (практикують США та Японія). Утім фіск Ірландії, яка у 2005 році акумулювала у бюджетній системі 30,8% ВВП, більше нагадує британську, ніж американську, фіскальну модель³.

Найважливіший висновок, який впливає з динаміки рівнів оподаткування Швеції, Франції, Німеччини, Великої Британії, США і Японії полягає у тому, що європейська інтеграція супроводжується регіональною податковою конвергенцією, але не чинить визначального впливу на розвиток світового оподаткування. Триває своєрідна боротьба між об'єднаною Європою з її бажанням обмежити функціонування вільного ринку ефективним втручанням держави у соціально-економічні процеси й рештою високорозвинених країн світу, які переконані у більшій ефективності ринкового саморегулювання, ніж фінансової діяльності держави. Правда, нещодавнє звуження меж податкової експансії у Швеції, Німеччині, США та Японії наштовхує нас на думку про посилення ліберальних тенденцій у розвитку світового оподаткування. Найімовірніше, ера масштабного фіскального коригування державою соціально-економічної системи минула, а шведська фіскальна модель, давши імпульс для розвитку податкових систем західноєвропейських країн, так і не стане панівною у ЄС та світі.

Ще помітнішими є відмінності між фіскальними сферами Швеції, Франції, Німеччини, Великої Британії, США та Японії в розрізі співвідношення окремих податків і податкових платежів у структурі оподаткування (рис. 2). Ці відмінності дають змогу охарактеризувати національні підходи до використання фіскальних можливостей та регуляторного потенціалу перерозподілу ВВП.

³ Найменш економічно розвинені постсоціалістичні країни ЄС утримують нижчий 30% рівень оподаткування тимчасово, до розширення бази оподаткування прямими податками і соціальними платежами.

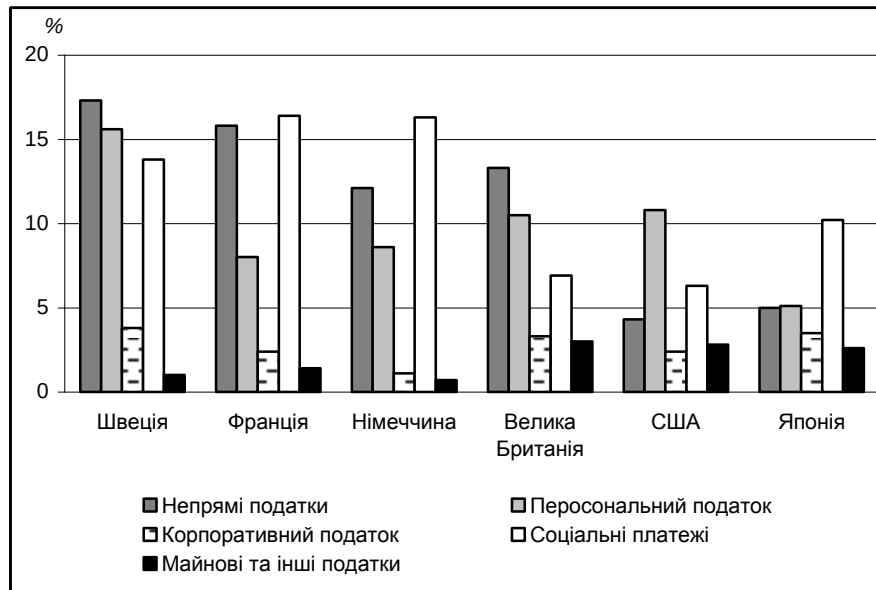


Рис. 2. Частка окремих податків і податкових платежів у ВВП Швеції, Франції, Німеччини, Великої Британії, США та Японії у 2005 р.

Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway [Електронний ресурс] / Eurostat Statistical books. – 2007 edition. – Доступний з: <<http://epp.eurostat.ec.europa.eu>>.

Так, доктрина розбудови соціально орієнтованої ринкової економіки у Швеції реалізується шляхом централізації близько 33% ВВП лише за рахунок непрямого та персонального оподаткування. Але це не вступає у суперечність з інтересами платників податків, оскільки за рахунок перерозподіленних через бюджетну систему коштів фінансуються заходи, спрямовані на поліпшення добробуту. Закріплення основного фіскального навантаження за непрямыми і персональними податками створює умови для використання регуляторного потенціалу оподаткування прибутку. Соціальні платежі є ще одним важливим джерелом доходів держави, що, трансформуючись у процесі перерозподілу ВВП у засіб стимулювання сукупного попиту, забезпечує економічне зростання.

На розвиток податкової системи Франції впливають сильні позиції профспілкового руху. Найбільш фіскально ефективною складовою оподаткування у цій країні є соціальні платежі, лівова частка яких сплачується суб'єктами ринку – роботодавцями. Дедалі більшим з посиленням інтеграції, але ще порівняно незначним залишається фіскальне спрямування прямого оподаткування доходів фізичних осіб. Корпоративному податку, як у Швеції, відводиться роль регулювання підприємницької активності, а принцип справедливості формування та реалізації податкової політики знайшов вираження у розвиненому оподаткуванні майна. Трохи більше 15% ВВП централізується за рахунок непрямих податків, основним з яких є запроваджений вперше саме у Франції ПДВ.



Структура оподаткування у Німеччині схожа на французьку, відрізняючись лише більшою часткою персонального й меншими частками непрямих та майнових податків у загальному обсязі податкових надходжень. Причому у Німеччині персональний податок, навпаки, поступово перетворюється із одного з основних джерел поповнення фінансових ресурсів держави на інструмент регулювання соціально-економічних процесів, а майнове оподаткування впродовж останніх п'ятдесяти років не відіграло значної фінансової ролі. Особливістю податкової сфери Німеччини є однакове навантаження соціальних платежів на суб'єктів ринку – роботодавців і найманих працівників. Тобто розбудова оподаткування у цій країні відбувається на принципових засадах створення умов для активного розвитку економіки за рахунок збалансування інтересів усіх учасників фінансових відносин.

Для податкової системи консервативної Великої Британії характерне закріплення найбільшого фінансового спрямування за непрямими і персональними податками. Водночас доволі вагомі фінансові завдання покладаються також на соціальне оподаткування, оподаткування прибутку й майна. Бюджетний перерозподіл ВВП забезпечує функціонування добре розвиненої державної соціальної сфери, яка, по суті, виступає альтернативою інституту соціального страхування. При цьому економічне зростання у Великобританії не в останню чергу зумовлене саме стабільністю податкової системи, структура якої за останні 40 років трансформувалась тільки в напрямі зміщення фінансових акцентів від персонального до корпоративного та непрямого оподаткування [4, с. 203–204].

США активно використовують фінансовий потенціал персонального податку, не вдаючись до значного розширення меж соціального оподаткування, сповідують стратегію поміркованої фінансової ефективності корпоративного податку і не уникають розвитку оподаткування майна. Але на відміну від Західної Європи США не вважають за доцільне закласти вагомі фінансові завдання у оподаткування процесів споживання. Така податкова структура свідчить про бажання цієї країни закріпити основне податкове навантаження за відносно забезпеченими прошарками суспільства і водночас створити сприятливе податкове середовище для підприємництва як передумови зростання ВВП.

Фінансова сфера Японії орієнтована не стільки на фінансування традиційних базових і економічних видатків держави, скільки на підтримку високих соціальних стандартів шляхом розбудови системи соціального страхування. Фінансова ефективність відрахувань до державних соціальних фондів у Японії вдвічі більша, ніж непрямих податків або персонального податку. Ця країна дотримується позиції активного використання регуляторних можливостей оподаткування прибутку і покладається на фінансовий потенціал майнових податків.

Те, що для Швеції, Франції та Німеччини характерна значна частка непрямих податків у структурі оподаткування, можна пояснити податковою



уніфікацією. Вирівнювання фіскальної ефективності корпоративного і майнових податків у шести аналізованих країнах говорить про світову тенденцію лібералізації оподаткування капіталу. Посилення фіскальної ролі соціальних платежів у Франції, Німеччині, Швеції і Японії ми вважаємо ознакою схильності цих країн до податкових трансформацій, які спрямовані на підвищення ефективності функціонування соціально-економічної системи за рахунок поліпшення добробуту середнього класу та найменш фінансово забезпечених суспільних груп. Наскільки ці три тенденції розвитку оподаткування пов'язані між собою, які з них набуватимуть більшого поширення і як вони впливатимуть на розбудову податкових систем країн Західної Європи – це питання, відповідь на яке допоможе нам окреслити рамки європейського оподаткування майбутнього.

Ще в середині 30-х рр. XX ст. непрямі податки забезпечували не більше 30% податкових надходжень у всіх сьгодні високорозвинених країнах світу. Специфічні й універсальні (податок з продажу, податок з обороту) акцизи на той час, спотворюючи конкурентне середовище господарювання та гальмуючи науково-технічний прогрес, не сприяли поступу у соціально-економічному розвитку і сприймалися суспільством як прояв податкової дискримінації. Але у період та після закінчення Другої світової війни європейські країни стикнулися з гострою потребою у фіскальних ресурсах для фінансування військових заходів і відбудови зруйнованої економіки. За таких умов не було сенсу сподіватись на значні надходження прямих податків, а тому довелося змиритися з негативними наслідками посилення фіскальної ролі непрямого оподаткування і паралельно вести пошуки досконаліших його форм. Ми навіть вважаємо, що невідомо, якими б були сучасні податкові системи більшості країн світу, якби повоєнна фіскальна криза у Західній Європі не підштовхнула до винайдення нейтрального за своїм впливом на соціально-економічні процеси ПДВ. Цей податок, замінивши податок з обороту й податок з продажу, швидко став одним із основних джерел наповнення бюджету більшості європейських країн і дав змогу закріпити за специфічними акцизами вже не стільки фіскальні завдання, скільки роль інструмента згладжування соціальної диференціації суспільства та регулятора споживання окремих товарів.

США, Японія та інші заокеанські країни у повоєнний період не відчували потреби у акумулюванні значних обсягів фіскальних ресурсів і продовжували розвивати традиційне для себе непряме оподаткування. На відміну від західноєвропейських країн, які були змушені реформувати податкові системи, вони не стали ризикувати тодішньою економічною і фіскальною стабільністю. Утім згодом більшість із них (крім США та Австралії) запровадили ПДВ, але поряд з іншими універсальними акцизами не надали непрямым податкам такого, як західноєвропейські країни, фіскального спрямування. Суспільна думка про істотний регресивний вплив оподаткування процесів спо-



живання на ціни у цих країнах виявилась настільки стійкою, що прихильникам ПДВ довелося визнати свою поразку.

Тим часом країни Західної Європи посилювали фіскальні позиції ПДВ і непрямих податків в цілому. Як виявилось, прогресивні форми непрямого оподаткування можуть забезпечувати надійну фінансову основу функціонування держави незалежно від кон'юнктури і за тінізації економічних відносин (від непрямих податків важче ухилитися, як від прямих). І якщо США, з їх фіскально орієнтованим прямим оподаткуванням, швидко згорнули кейнсіанські реформи макроекономічного регулювання, то західноєвропейські країни, маючи стабільні надходження ПДВ, пройнялися ідеєю згладжування економічного циклу. Проявилася закономірність: чим більше держава брала на себе фінансових зобов'язань, тим більше підвищувалась ставка ПДВ. З моменту запровадження ПДВ до сьогодні його ставка у Фінляндії зросла з 11 до 22%, Німеччині – з 10 до 19, Великій Британії – з 10 до 17,5 [5, с. 223; 6].

Підвищення ставок підкреслило здатність ПДВ поглиблювати соціальну диференціацію суспільства й актуалізувало пошуки шляхів пом'якшення його регресивного впливу на ціни. І ця проблема була вирішена: більшість країн Західної Європи (крім Данії) запровадили знижені ставки ПДВ для соціально значущих товарів та послуг. Причому найбільшого розвитку ідея диференціації ставок податку набула у Франції – країні, схильній до використання численних винятків поряд з оподаткуванням на загальних підставах. Зрозумілим нам видається і те, що здійснені за однаковими принципами реформи непрямого оподаткування стали відправною точкою податкової уніфікації. Частковий відхід при запровадженні прогресивних новацій від національних традицій справляння податків і податкових платежів створив сприятливе підґрунтя для регіональної податкової конвергенції.

Водночас не варто сподіватися, що розрив між стандартними ставками ПДВ 17,5% у Великій Британії і 25% у Швеції помітно зменшиться найближчим часом. Швеція, яка не планує радикально коригувати стратегію фіскального регулювання, навряд чи послаблюватиме фіскальну роль податку, який найменше реагує на зміни фази економічного циклу. А Велика Британія, хоч із поглибленням інтеграції менше оглядатиметься на податкову політику свого сьогодні активного торговельного партнера США, але, на нашу думку, не підвищуватиме стандартну ставку ПДВ вище сучасної ставки у Німеччині. Ще більш "закоренілими" є національні традиції оподаткування специфічними акцизами. Якщо вже вдалося досягти поступу у гармонізації переліку підакцизних товарів, то ставки акцизів у Швеції, Франції, Німеччині й Великої Британії різняться. І найімовірніше, ця ситуація також істотно не зміниться у найближчій перспективі. Єдине, що можна сказати напевне, – країни Західної Європи не запозичуватимуть досвід непрямого оподаткування США і Японії, а неєвропейські високорозвинені країни, навіть якщо посилять фіскальні по-



зиції (запровадять) ПДВ, ще тривалий час не зможуть синхронізувати розвиток свого непрямого оподаткування з ЄС.

Попри те, що ще 50 років тому персональний податок забезпечував левову частку доходів бюджетної системи всіх країн з розвинутою ринковою економікою, сьогодні його частка у структурі оподаткування Швеції, Франції, Німеччини й Великої Британії є меншою за частку непрямих податків. Причому ці зміни відбулися не стільки внаслідок перегляду підходів західно-європейських країн до прямого оподаткування доходів фізичних осіб (персональний податок увійшов до податкових систем країн капіталістичного світу кілька століть тому і "обріс" численними національними традиціями справляння), скільки в результаті посилення фіскальних позицій ПДВ. Більш того, в умовах помітного регресивного впливу на ціни непрямого оподаткування персональний податок почав слугувати своєрідною противагою, яка має завадити поглибленню соціальної диференціації суспільства. Цей податок, як жоден інший податок чи податковий платіж, асоціюється із дотримання виведеного А.Смітом принципу справедливості в оподаткуванні, а тому завжди буде фіскально ефективним.

Лише у Японії – економічно розвиненій країні Сходу, яка розбудовує ринкову економіку на інституційній основі переваги колективних цінностей над індивідуальними, – персональний податок не набув характерного для Заходу розвитку. США, навпаки, закріпили за персональним оподаткуванням основні фіскальні зобов'язання, неохоче вдаються до його істотного реформування і намагаються його удосконалити при коригуванні концепції макроекономічного регулювання. Спільною рисою прямого оподаткування індивідуальних доходів у Швеції, Франції, Німеччині, Великій Британії, США та Японії є прогресія, яка відрізняється за кількістю розрядів шкали та значеннями податкових ставок, але стає подібнішою. Крім того, ці країни запровадили схожі соціальні пільги у справлянні персонального податку.

Із апробацією кейнсіанських рецептів економічної політики і розширенням тіньового сектора всі країни з розвинутою ринковою економікою почали зменшувати податкове навантаження на високі доходи. Було доведено, що державне господарювання інколи виявляється менш ефективним за ринкове перетікання капіталу, а тому варто знижувати максимальні ставки і спрощувати прогресивний механізм справляння персонального податку, сприяючи у такий спосіб активізації приватного інвестування. З початку 90-х років XX ст. до сьогодні гранична ставка податку знизилась, наприклад, у Японії з 70 до 37%, Франції – з 65 до 40, США – з 50 до 40. При цьому кількість розрядів шкали оподаткування зменшилась з 15 до 4, з 12 до 4 і з 14 до 5 відповідно [5, с. 224; 6]. Паралельно відбувалося запровадження соціальних пільг, які передбачали можливість вирахування із оподатковуваного доходу певних видатків (на навчання у вищих навчальних закладах, лікування і т. п.).



Персональне оподаткування набувало нетипових для себе раніше рис регулювання напрямів використання доходу. Крім того, широке використання регуляторного потенціалу неоподаткованого мінімуму перетворили податок з доходів фізичних осіб на соціально справедливий податок, платниками якого є в основному середній клас та заможні прошарки суспільства.

Утім системи персонального оподаткування Швеції, Франції, Німеччини й Великої Британії істотно різняться. Швеція тяжіє до використання високих ставок і складного прогресивного механізму справляння податку, який доповнює надання соціальних пільг. Франція передбачила можливість численних вирахувань з оподаткованого доходу, встановила високий неоподатковуваний мінімум та широкий діапазон ставок персонального податку. Основними елементами прямого оподаткування доходів фізичних осіб у Німеччині є неоподатковуваний мінімум і різка прогресія. Велика Британія, навпаки, перейшла до прогресивного механізму справляння персонального податку за двома ставками (20 і 40%). За таких умов про уніфікацію персонального оподаткування не йдеться. Ми вважаємо, що посилення ліберальних тенденцій у розвитку світового оподаткування змусить дещо знизити ставки і спростити механізм справляння податку у Швеції, а Франція поступово відмовиться від широкого застосування податкових пільг соціального спрямування. Відповідно, гармонізація персонального оподаткування у ЄС відбудеться хіба що у дуже віддаленій перспективі та паралельно із конвергенцією прямого оподаткування у всіх високорозвинених країнах світу.

Корпоративний податок утвердився як одне з основних джерел поповнення фінансових ресурсів держави у період Другої світової війни. Але через кілька років після її закінчення було помічено, що оподаткування прибутку може регулювати ринкове перетікання капіталу та визначати тенденції розвитку інвестиційних процесів в цілому. Відбувся перехід від використання майже виключно фіскального потенціалу податку до нарощування його регуляторних можливостей. Причому така зміна орієнтирів податкової політики, з огляду на відсутність "закорєнених" традицій оподаткування прибутку, мала місце у всіх високорозвинених країнах світу. Швеція, Франція, Німеччина, Велика Британія, США та Японія запровадили поряд з доволі високою ставкою корпоративного податку систему податкових пільг.

Пільги в оподаткуванні прибутку у кожній країні були своїми, відповідними економіко-інституційним умовам. Німеччина обрала стратегію активного розвитку прискореної амортизації. Франція запровадила низку загальних і часткових (навіть у формі податкових канікул) преференцій. Одні пільги застосовувались для сприяння розвитку окремих галузей економіки й напрямів підприємництва, другі – з метою нарощування економічного потенціалу депресивних територій. Велика Британія менше, ніж Німеччина і Франція, перейнялась ідеєю розбудови преференційного оподаткування. Її податкові



пільги (прискорена амортизація, податковий кредит, знижені ставки податку) були спрямовані в основному на стимулювання науково-технічного прогресу. Ще меншого розвитку пільговий інструментарій оподаткування прибутку набув у Швеції. Ця країна не вважала за доцільне істотно послаблювати фіскальні позиції корпоративного податку. США запровадили висхідну шкалу податку залежно від розміру доходу суб'єкта ринку (для сприяння розвитку малого і середнього бізнесу), а також прискорену амортизацію й інвестиційні податкові знижки. У Японії основним пільговим механізмом оподаткування прибутку стала диференціація ставок податку.

Криза кейнсіанської теорії і швидка глобалізація знову змусили переглянути підходи до корпоративного оподаткування. З одного боку, актуалізувалась потреба нарощування приватних інвестицій, а з другого – капітал, як наймобільніший фактор виробництва, почав перетікати у країни із сприятливішим з економічної точки зору податковим середовищем і простішим податковим законодавством. Стратегія встановлення високої ставки податку та розгалуженої системи податкових пільг була замінена розбудовою нейтрального оподаткування прибутку, яка передбачала поєднання низької ставки податку з поміркованим розвитком пільгового інструментарію [7, с. 48]. Лише з початку 1990-х рр. до сьогодні базова ставка корпоративного податку у Німеччині знизилась з 56 до 38,7%, Франції – з 45 до 34,4, Швеції – з 52 до 28, США – з 45 до 30 [5, с. 223–224; 6]. Країни, які активніше за інших розвивали пільгове оподаткування прибутку найбільше звузили сферу застосування пільг.

Звісно, нейтральне корпоративне оподаткування за низькою ставкою сприяє збільшенню обсягів інвестицій в умовах налагодженого функціонування соціально-економічних систем високорозвинених країн. Проте навіть їм не завжди варто підтримувати досягнуту стабільність. Час від часу потрібно ініціювати прогресивні зміни, які визначатимуть поступ у соціально-економічному розвитку. А для цього необхідні податкові пільги інвестиційного спрямування. На нашу думку, у подальшому податкові пільги знову набудуть широкого розповсюдження, але вже на якісно новій основі – сприяння науково-технічному прогресу і впровадженню екологічних технологій. При цьому розвиток європейської інтеграції визначатиме напрями гармонізації оподаткування прибутку, а глобалізація спонукатиме до дедалі більшого вирівнювання фіскальної ефективності корпоративного податку у всіх країнах світу. Щоправда, найімовірніше, механізми його справляння у країнах Західної Європи і неєвропейських країнах відрізнятимуться більше, ніж у середині ЄС-15.

Майнове оподаткування за останні 80 років істотно послабило свої фіскальні позиції [8, с. 48], але не відбулося його уніфікації у ЄС і глобальної конвергенції. Майнові податки, будучи однією з найдавніших складових податкових систем, мають чимало традицій справляння і у кожній країні по-різному забезпечують дотримання принципів економічної ефективності й



соціальної справедливості у процесі перерозподілу ВВП. Попри те, що світова конкуренція за розміщення капіталу змусила зменшити податкове навантаження на об'єкти власності, національні механізми майнового оподаткування залишилися майже незмінними. Ми навіть вважаємо, що порівняно незначна фіскальна роль майнових податків і надалі не спонукатиме до активних пошуків шляхів їх реформування. Вони залишаться своєрідним осередком "консервування" національних традицій податкової політики, а трансформуватимуться фіскально ефективніші форми оподаткування як, наприклад, соціальні платежі.

Соціальне оподаткування почало розвиватись у другій половині минулого століття і швидко утвердилось як один з основних способів поповнення фінансових ресурсів держави. Більшість країн з розвинутою ринковою економікою відразу сприйняла ідею створення за рахунок внесків суб'єктів ринку – роботодавців і громадян – працівників державних соціальних фондів, видатки яких мають цільове призначення: утримання громадян похилого віку та інших верств непрацездатного населення, фінансова підтримка при захворюваннях і втраті роботи. Утім, якщо високорозвинені країни континентальної Європи встановили широкі межі соціального оподаткування, то США й Велика Британія, з їх скептичним ставленням до збільшення соціальних видатків, обрали стратегію поміркованої фіскальної ефективності соціальних платежів. Японія зайняла проміжну між Західною Європою і США позицію, побудувавши фіскальне регулювання на базі створення сприятливого податкового середовища господарювання із одночасним наданням широкого спектра соціальних гарантій.

Активний розвиток соціального оподаткування виявив його здатність не лише вирішувати соціальні проблеми, а й спотворювати відтворювальні процеси. Адже, по-перше, соціальні платежі працівників, які вираховуються з їх заробітної плати, як правило, за пропорційним принципом, поглиблюють соціальну диференціацію суспільства. Запровадження поряд із прогресивним персональним оподаткуванням пропорційного соціального оподаткування населення ускладнило завдання розбудови соціально справедливого фіску. По-друге, соціальні платежі суб'єктів ринку – роботодавців, які закладаються у собівартість продукції, зменшують прибутковість бізнесу. Тому країни з доволі низьким навантаженням соціальних платежів на суб'єктів ринку мають змогу розвивати більш конкурентоспроможні виробництва порівняно з країнами із більш фіскально орієнтованим соціальним оподаткуванням роботодавців. І відповідно, порушення балансу між економічними й соціальними пріоритетами формування та реалізації податкової політики може призвести до сповільнення зростання ВВП.

Кожна країна ЄС намагається нейтралізувати дію негативних ефектів соціального оподаткування. Німеччина, закріпивши одні з найбільших у світі



зобов'язань щодо сплати соціальних платежів за працівниками, встановила високий рівень неоподаткованого мінімуму і низьку мінімальну ставку у персональному оподаткуванні, а також обрала стратегію доволі низької фіскальної ефективності корпоративного податку. Франція використовує прогресію у соціальному оподаткуванні і активно розвиває пільгове оподаткування прибутку. Швеція стоїть на позиціях дещо меншої, ніж у Франції, фіскальної ефективності соціальних платежів роботодавців, одного з найбільш фіскально орієнтованих у світі персонального оподаткування і розбудовує нейтральне корпоративне оподаткування за порівняно низькою ставкою. Великобританія мінімізувала навантаження соціальних платежів як на працівників, так і на роботодавців. Утім, на нашу думку, у перспективі Франція й Німеччина дещо знизять ставки соціального оподаткування (для збільшення своєї конкурентоспроможності на ринках промислової продукції), а Велика Британія, навпаки, більше інтегруючись у європейський економічний простір, посилить фіскальні позиції соціальних платежів. При цьому конвергенція соціального оподаткування у ЄС відбуватиметься на фоні менш активного розвитку інституту державних соціальних фондів у інших високорозвинених країнах світу.

На завершення додамо, що сучасна розбудова податкових систем Швеції, Франції, Німеччини і Великої Британії, тенденції податкової гармонізації і розвитку світового оподаткування – це найкращі орієнтири для розробки довгострокової стратегії трансформації фіскальної сфери нових країн ЄС, а також України, яка прагне включитись в інтеграційні процеси. Причому для України важливо, по-перше, припинити диспути про скасування ПДВ і перейти до пошуку конструктивних рішень щодо удосконалення механізму його справляння (посилення фіскальної ролі цього обов'язкового у ЄС і надзвичайно перспективного податку забезпечить державу фінансовими ресурсами для здійснення необхідних соціально-економічних реформ). По-друге, ми вважаємо, що Україні потрібно брати приклад з провідних високорозвинених країн Європи та світу, які спрощують прогресивний механізм справляння персонального податку, але не декларують цілковитої відмови від нього. Тим більше, що за різкої диференціації доходів населення використання пропорційного підходу у прямому оподаткуванні доходів фізичних осіб – економічний нонсенс. По-третє, слід звернути особливу увагу на те, що європейські країни активно сприяють інвестуванню та впровадженню новітніх технологій за допомогою пільг в оподаткуванні прибутку. Нехтувати розвитком цього напряму податкової лібералізації і знижувати ставку податку на прибуток в Україні – це далі "консервувати" застарілу галузеву структуру її економіки та підтримувати споживацькі тенденції у господарюванні. По-четверте, посилення критичного ставлення Франції та Німеччини до широких меж соціальної експансії держави є своєрідним імпульсом для України, щоб зменшити високе для її економічної системи навантаження соціальних пла-



тежів на суб'єктів ринку (принаймні до досягнення істотного поступу у зростанні ВВП). І по-п'яте, Україні необхідно, наслідуючи Швецію, Францію, Німеччину та Велику Британію, реалізовувати лише поступові фіскальні реформи, які не несуть загрози економічної дестабілізації. Адже ЄС готовий толерантно ставитись до багатьох національних особливостей оподаткування країн (навіть претендентів на вступ), які швидко долають кон'юнктурні спади і демонструють зростання ВВП, але не зацікавлений у появі на своїх теренах депресивних територій.

Література

1. *Борко Ю.* Расширение и углубление европейской интеграции // МЭиМО. – 2004. – № 7. – С. 15–29.
2. *Балацкий Е.* Стабильность фискальной системы как фактор экономического роста // Общество и экономика. – 2005. – №2. – С. 100–119.
3. *Федосов В., Опарін В., Львовчкін С.* Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : Монографія / За наук. ред. В. Федосова. – К. : КНЕУ, 2002. – 432 с.
4. *Львовчкін С.В.* Макроекономічна стабілізація в Україні у контексті економічного зростання. – К. : Науково-видавничий центр "Національна культура і наука", 2003. – 341 с.
5. *Пансков В.Г., Князев В.Г.* Налоги и налогообложение : Учебник для вузов. – М. : МЦФЭР, 2003. – 336 с.
6. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway [Електронний ресурс] / Eurostat Statistical books. – 2007 edition. – Доступний з: <<http://epp.eurostat.ec.europa.eu>>.
7. *Никитин С., Никитин А., Степанова М.* Налоговые льготы, стимулирующие предпринимательскую деятельность в развитых странах Запада // МЭиМО. – 2000. – № 11. – С. 48–56.
8. *Вишневський В.П., Чекіна В.Д.* Оподаткування нерухомості: теорія та зарубіжний досвід // Фінанси України. – 2007. – № 11. – С. 43–52.

*Надійшла в редакцію
13.08.2009 р.*