

Мельник В.М., д-р екон. наук, професор

проректор з наукової роботи Європейського університету (м. Київ)

Кошук Т.В.,

аспірантка Науково-дослідного фінансового інституту
ДННУ "Академії фінансового управління"

СУЧАСНІ ПОДАТКОВІ РЕФОРМИ У НОВИХ КРАЇНАХ – УЧАСНИЦЯХ ЄС

Досліджено податкову політику нових країн ЄС до і під час різкого погіршення світової економічної кон'юнктури 2008–2009 рр., а також в умовах хиткої рівноваги посткризового відновлення. Проаналізовано особливості податкових реформ у постсоціалістичних країнах ЄС, Кіпрі та Мальті. Наведено окремі висновки стосовно ініціатив Державної податкової служби України щодо реформування вітчизняної податкової системи в контексті європейського досвіду.

Ключові слова: фіскальне регулювання, податкова політика, податкові реформи, податок із доходів фізичних осіб, податок на прибуток, ПДВ, акцизи, соціальні платежі, податкові пільги.

Для України важливо стежити за трансформаціями оподаткування у нових країнах – учасницях ЄС. Після вибору євроінтеграційного вектора економічного розвитку нашої держави актуалізувалася потреба дослідження фіскального регулювання на території Об'єднаної Європи в цілому і країн, що приєдналися до неї в останнє десятиліття зокрема, а також податкової гармонізації та конвергенції оподаткування у ЄС. Крім того, особливо за сучасної невизначеності щодо подальшого розвитку світової економіки, необхідно вивчати досвід застосування податкових інструментів, які виявилися ефективними за схожих до українських соціально-економічних та інституційних умов.

Проблематику європейського оподаткування розробляли В.Андрущенко, В.Вишневський, Т.Єфименко, Ю.Іванов, А.Крисоватий, А.Соколовська, В.Федосов та інші. Але недостатньо дослідженими є податкові реформи нових країн ЄС в умовах останніх кон'юнктурних змін. Цим питанням присвячена наша стаття.

Податкова політика нових країн Об'єднаної Європи орієнтована на трансформації, які забезпечують рух у напрямі наближення національних соціально-економічних і фіскальних систем до їхніх західноєвропейських прототипів, але динаміка і траєкторія цього руху в кожній країні своя. Попри те, що світова рецесія 2008–2009 рр. і повільне посткризове відновлення актуалі-

зували необхідність використання різними країнами схожих податкових інструментів для розв'язання подібних економічних і бюджетних проблем, податкові реформи нових країн ЄС досі часто нагадують різнобарвну палітру. Це пов'язано як з особливостями національних економіко-інституційних умов, що створюють обмеження у розвитку оподаткування, так і з вибором моделі фіскального регулювання.

Кіпр і Мальта у 2009 р. утримували рівень оподаткування, близький до середнього у ЄС (35,8% ВВП). Ці невеликі за розміром середземноморські острови з розвиненою ринковою економікою, з одного боку, відносно легко вирішують завдання організації ефективної фінансової діяльності держави, а з іншого – 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 лише 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). У свою чергу додатково залучені до бюджету кошти спрямовувалися на фінансування структурних реформ, що разом із активним інвестуванням (насамперед іноземного капіталу), створило підґрунтя для зростання ВВП на основі позитивних трансформаційних зрушень.

Щоправда, ці дві держави також перетворилися на центри "відмивання" капіталу, а їхні фіскальні політики стали загрозою для державних фінансів інших, у тому числі західноєвропейських, країн. Разом із тим Кіпр і Мальта чи не одразу розглядали використання офшорних технологій як тимчасовий засіб – каталізатор, що має сприяти досягненню якісно нового рівня соціально-економічного розвитку і дати їм змогу вступити до ЄС та єврозони. Участь у цих інтеграційних утвореннях (котра 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 розвиненою ринковою економікою. Адже, 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 ринко-



вих перетворень збільшується ризик прийняття помилкових фіскальних рішень, чим створюються обмеження в розширенні податкової експансії (не-ефективні акумулювання й використання значного обсягу податкових надходжень дестимулюють розвиток легальної економіки і викликають тінізацію економічних відносин) [1, 2]. По-третє, структурні перекоси постсоціалістичного господарювання вимагають певної лібералізації оподаткування, тому постсоціалістичні країни повинні використовувати, на перший погляд, взаємовиключні фіскальні важелі, що дадуть змогу зменшити їхнє 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 істотні 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 гнучкості [3, с. 136–141]. 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 потоків [4, с. 118].

Усім постсоціалістичним країнам ЄС довелося зіткнутися із серйозними труднощами при формуванні ринкових соціально-економічних систем, не вдалося уникнути значної тінізації економічних відносин і вчасно провести всі намічені реформи. Але найбільших успіхів у реалізації ринкових перетворень досягли Словенія, Чехія та Словаччина. Ці держави сьогодні економічно розвиненіші порівняно з іншими постсоціалістичними країнами ЄС [5, с. 544–545]¹, а тому мають змогу встановити доволі широкі межі податкової експансії без загрози сповільнення зростання ВВП. Утім, таку можливість використовують лише Словенія, котра ще у 2007 р. приєдналася до єврозони, і Чехія.

Угорщина у 2007–2009 рр. була лідером серед нових країн ЄС за показником рівня оподаткування, надаючи дуже важливого значення соціальній складовій функціонування держави. Причому до останньої світової рецесії Угорщина збільшувала соціальні видатки навіть в умовах відносно низьких темпів зростання ВВП [5, с. 545]², значного дефіциту бюджету та швидкого накопичення державного боргу [6]³.

¹ У 2010 р. ВВП на одну особу населення у Словенії становив 25,0 тис. дол. США, у Чехії – 22,6, у Словаччині – 20,2 тис. дол. США при середньому показнику в розрізі постсоціалістичних країн ЄС – 16,9 тис. дол. США.

² І у 2005, і в 2010 р. показник ВВП на одну особу населення в Угорщині становив близько 17 тис. дол. США.

³ Навіть у благополучному 2007 р. дефіцит бюджету в Угорщині становив 5% ВВП, а державний борг досяг позначки 66,1% ВВП, яка була максимальною в розрізі нових країн ЄС.



Іншими постсоціалістичними країнами ЄС, які навіть під час кризи утримували рівень оподаткування на позначці, вищій за 30% ВВП, були Естонія та Польща. Їм у 1995–2010 рр. вдалося досягти одних із найбільших у ЄС успіхів у нарощуванні ВВП [5, с. 544–545]⁴, 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 Словаччині, Латвії, Литві, Болгарії, Румунії поряд з Ірландією у 2009 р. були зафіксовані найнижчі у ЄС рівні оподаткування. Словаччина обрала ліберальну фіскальну стратегію для сприяння зростанню ВВП і, по суті, відклала на перспективу розв'язання 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 та Литва, отримавши у спадок від СРСР неефективні економіки й системи державного управління (маючи чи не найгірші серед постсоціалістичних країн ЄС стартові можливості розбудови економіки на ринкових засадах), тривалий час утримували помірний рівень оподаткування для того, щоби пом'якшити адаптацію підприємницького сектора до ринку. Як наслідок, їм вдалося швидко подолати кризові явища господарювання й розпочати нарощування економічного потенціалу. Але країни Балтії, з одного боку, ще мають докласти чимало зусиль, щоби підвищити ефективність свого ринкового саморегулювання, а з іншого – не уникнули необхідності удосконалення фінансової діяльності держави. У 2009 р. Латвія та Литва зберегли доволі низькі рівні оподаткування з метою заохочення підприємництва та одночасно оптимізували видатки бюджету, намагаючись розв'язати найбільш нагальні проблеми соціально-економічного розвитку.

Болгарія та Румунія на початку ринкових перетворень пережили тривалу економічну кризу і є найменш економічно розвиненими країнами ЄС [5, с. 544–545]⁵ (мають значно менші, порівняно зі Словаччиною, можливості розширення податкової експансії). Водночас більші, ніж у Словаччині й навіть у країнах Балтії, деформації ринкового господарювання вимагають доволі активного втручання болгарської та румунської держав у соціально-економічні процеси. Болгарії та Румунії важливо фінансово забезпечити вирішення складних трансформаційних завдань (у тому числі усунення галузевих диспропорцій економіки та реформування соціальної сфери). Сучасна фіскальна модель цих країн – податкова лібералізація.

Утім, як видно з рис. 1, у 1995–2009 рр. чимало нових країн доволі істотно коригували стратегію фіскального регулювання, а під час останньої рецесії

⁴ У 1995–2010 рр. ВВП на одну особу населення у Естонії збільшився у 2,18 раза (до 16,6 тис. дол. США), а у Польщі – у 1,91 раза (до 17,3 тис. дол. США).

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

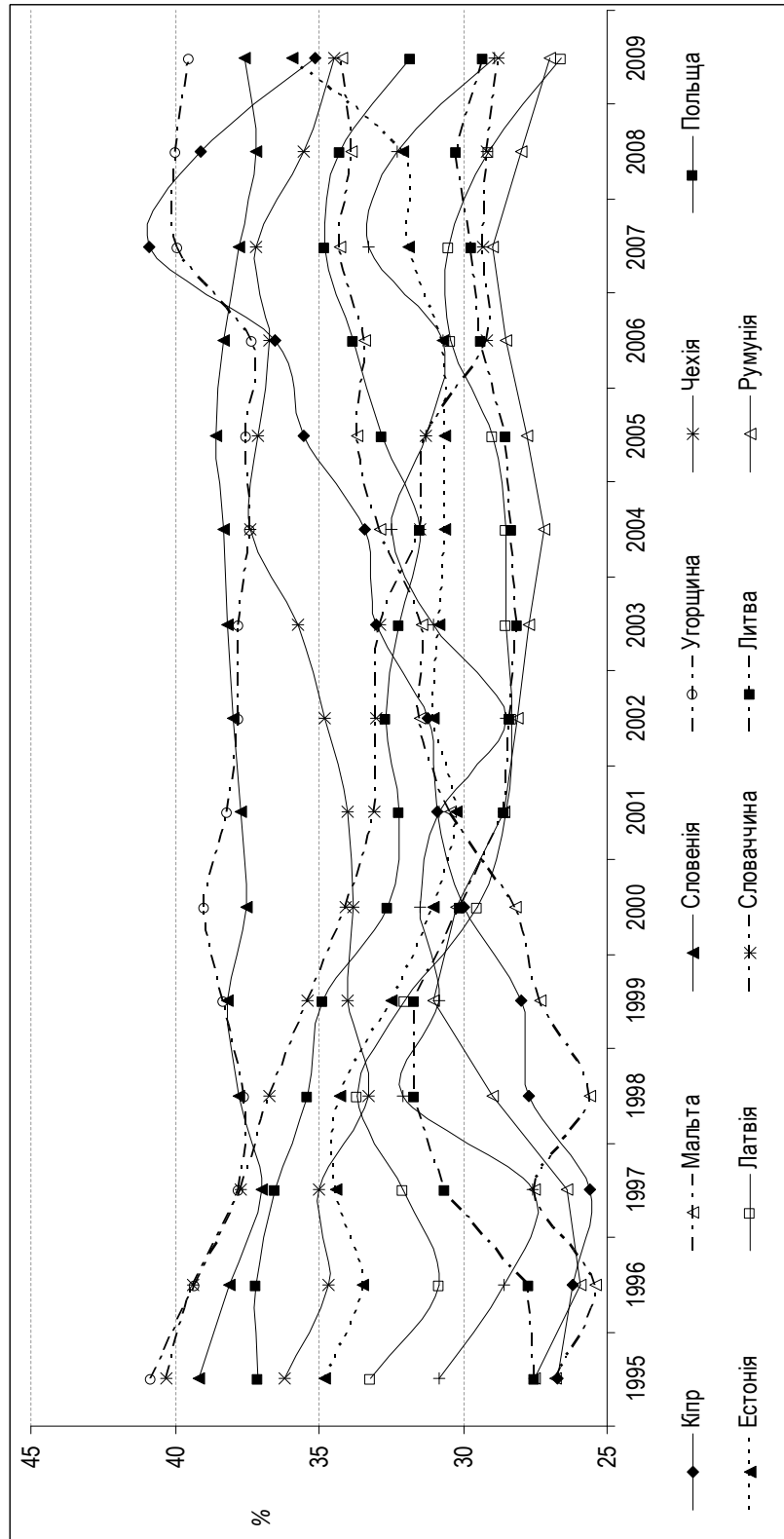


Рис. 1. Рівень оподаткування у нових країнах ЄС у 1995–2009 рр.

Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2011 edition. – С. 282.



в більшості країн було зафіксовано зменшення частки податків і податкових платежів у ВВП, тоді як в окремих країнах спостерігалось збільшення цього показника.

Кіпр і 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. їхня частка податків і податкових платежів у ВВП досягла максимального значення (34,3% у Мальті та 40,9% у Кіпрі). Причому жодна інша країна ЄС у 1995–2007 рр. не підвищувала цей показник більше, ніж на 7,5 в. п. Така радикальна зміна підходів до фіскального регулювання хоч і дала змогу Кіпру та Мальті у 2008 р. приєднатися до єврозони, але супроводжувалася доволі низькими темпами зростання їхнього ВВП [7]⁶. В умовах несприятливої кон'юнктури 2008–2009 рр. Кіпр знову помітно відкоригував межі податкової експансії. Його частка податків і податкових платежів у ВВП зменшилася до 35,1% (на 5,8 в. п.), наблизившись до аналогічного показника Мальти.

Угорщина, навпаки, дещо лібералізувавши оподаткування у 1996–1997 рр., у наступні дев'ять років не вдавалася до істотного коригування меж податкової експансії, а у 2007–2009 рр., як і у 1995 р., утримувала рівень оподаткування на позначці близько 40% ВВП⁷.

У Словенії впродовж аналізованого періоду частка податків і податкових платежів у ВВП коливалась у рамках 37–39,2%. 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 37% ВВП, а під час останньої рецесії знизила його до 34,5% ВВП. У Словаччині у 1995–2009 рр. спостерігалось поступове зменшення частки податків і податкових платежів у ВВП із 40,3 до 28,8%. При цьому у Чехії та Словаччині у 2007 р. тіньові сектори економіки були найменші серед нових країн ЄС [8], що може свідчити про відносну ефективність їхньої фіскальної політики у 1995–2007 рр.

У Польщі у 1996–2004 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 1995–1998 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 одразу до 35,9%. У Латвії в 1996 р. було зафіксоване зниження рівня оподаткування на 2,4 в. п. ВВП, у 1997–1998 рр. відбулося його підвищення до 33,7%

⁶ У 2003–2007 рр. середньорічні темпи економічного зростання у Кіпрі й Мальті становили 3,8 і 2,4% відповідно, а, наприклад, у Словенії – 4,8%, у Польщі – 5,2, у Чехії – 5,5, у Словаччині – 7,1, в Естонії – 8,3%.

⁷ 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.



ВВП, після чого спостерігалось активне застосування ліберальних інструментів у фіскальному регулюванні. При цьому у 2007–2009 рр. частка податків і податкових платежів у ВВП Латвії зменшилась із 30,5 до 26,6% (мінімального значення серед країн ЄС). Литва, на відміну від інших нових країн Об'єднаної Європи, у 1995–1998 рр. розширила межі податкової експансії на 4,2 в. п. (до 31,7% ВВП). У 2000–2003 рр. Литва лібералізувала оподаткування, у наступні п'ять років збільшила частку податків та податкових платежів у ВВП до 30,2%, допустивши її зменшення у кризовому 2009 р. до 29,3%.

Болгарія у 1995–2006 рр. то підвищувала, то знижувала рівень оподаткування (діапазон його коливання становив 28,5–32,1% ВВП), а у 2007–2009 рр. межі податкової експансії в цій країні звузились із 33,3 до 28,9% 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% (зменшилась під час кризи до 27%).

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 – Угорщині, Словенії та Естонії, так і в країнах, що найактивніше застосовували ліберальні стратегії фіскального регулювання – Словаччині, Болгарії, Румунії, Литві та Латвії (рис. 2). Причому в країнах Балтії падіння ВВП перевищило 10% (у Латвії становило 18%). Натомість Польща у 2009 р. була єдиною країною в ЄС, якій вдалося уникнути економічного спаду. Це дає змогу зробити висновок, що у постсоціалістичних країнах ЄС, як в Ірландії та низці інших країн із розвиненою ринковою економікою, податкова лібералізація не стала запорукою стійкості економіки в умовах погіршення світової кон'юнктури.

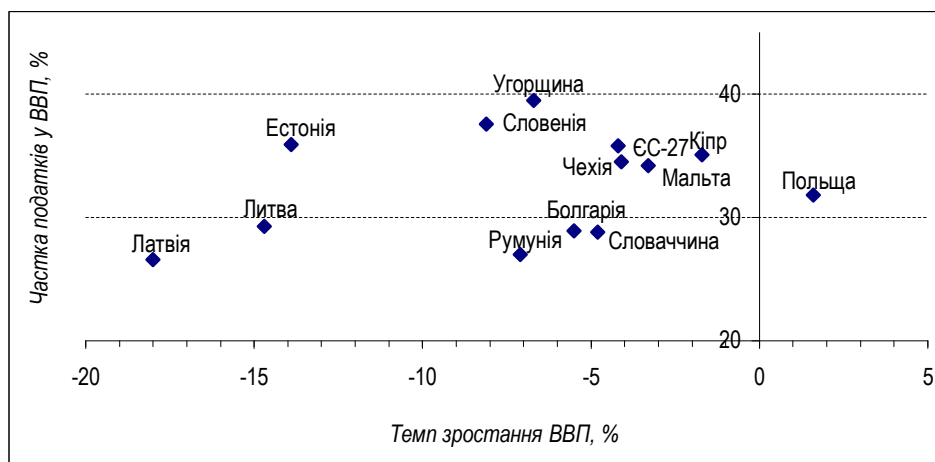


Рис. 2. Рівень оподаткування і динаміка ВВП у нових країнах ЄС у 2009 р.

Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2011 edition. – 282 р.; Перспективи розвитку регіональної економіки: Європа. Плавання по штормовим водам [Електронний ресурс]. – 2011. – Октябрь. – Доступний з : <<http://www.perjacobsson.org/external/russian/index.htm>>.



У 2010 р. Латвія та Румунія не змогли подолати кризи (їхні темпи падіння ВВП становили 0,3 та 1,3% відповідно), а найбільш динамічне економічне зростання спостерігалось у Чехії (2,3%), Естонії (3,1%), Мальті (3,1%), Польщі (3,8%) і Словаччині (4,0%). Водночас очікувалося, що за підсумками 2011 р. лише у п'яти нових країнах ЄС – Словаччині, Польщі, Латвії, Литві, Естонії темпи зростання ВВП становитимуть 3% і більше [9].

Порівняльний аналіз рівня оподаткування, дефіциту бюджету та частки видатків держави у ВВП у нових країнах Об'єднаної Європи у 2009 р. (рис. 3) дає підстави ще для низки висновків. По-перше, варіація частки податків і податкових платежів у ВВП (від 26,6% у Латвії до 39,5% в Угорщині) значно відрізнялася від діапазону розбіжностей меж фіскальної експансії (від 40,7% ВВП у Болгарії до 50,5% ВВП в Угорщині). Це означає, що під час поглиблення рецесії чимало нових країн ЄС розширювали сферу втручання держави у соціально-економічні процеси, але фінансували додаткові урядові видатки за рахунок неподаткових надходжень та (або) активізації державного запозичення.

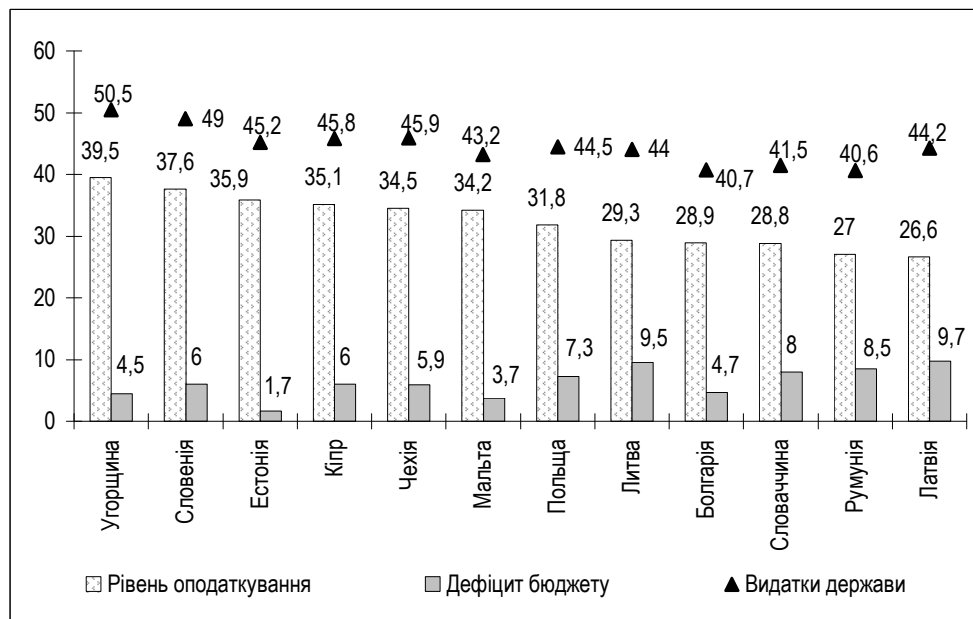


Рис. 3. Рівень оподаткування, дефіцит бюджету і частка видатків держави у ВВП у нових країнах ЄС у 2009 р.

Джерело: Provision of deficit and debt data for 2010 – first notification [Електронний ресурс]. – Доступний з : <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-26042011-AP/EN/2-26042011-AP-EN.PDF>; Перспективи розвитку мирової економіки [Електронний ресурс]. – 2011. – Сентябрь. – С. 282. – Доступний з : <www.imf.org/external/russian/pubs/ft/weo/2011/02/pdf/texttr.pdf>.

По-друге, Естонія у 2009 р. була єдиною країною ЄС, яка утримала дефіцит бюджету в межах 3% ВВП при істотному підвищенні рівня оподаткування (на 3,8 в. п.). У 2010 р. вона вже звела бюджет із профіцитом 0,1% ВВП, зменшивши державний борг до 6,6% ВВП (за середнього значення цьо-



го показника серед нових країн ЄС – 43,2% ВВП, країн ЄС загалом – 80,0%, країн єврозони – 85,1% ВВП) [6]. При цьому Естонія однією з перших серед нових країн ЄС увійшла у фазу посткризового відновлення, попри проблеми, пов'язані із заміною її національної валюти на євро. Тому можна вважати, що сучасна фіскальна модель Естонії (зважаючи на податкові реформи 2009–2011 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 в Мальті рівень оподаткування збільшився на 0,3 в. п. ВВП, а у Болгарії відбулося його зниження на 3,4 в. п. ВВП. У 2010 р. у цих країнах спостерігалось зменшення дефіциту бюджету (до 3,2% у Болгарії, 3,6% у Мальті та 4,2% в Угорщині), а державний борг становив 16,2% ВВП у Болгарії, 68,0% ВВП у Мальті та 80,2% в Угорщині (проти 17,2%, 62,0 і 66,1% ВВП у 2007 р. відповідно) [6]. З огляду на це можна зробити висновок, що в умовах посткризового відновлення Болгарія має доволі широке "поле для маневрів" у виборі між податковими і позиковими джерелами фінансування видатків бюджету (в тому числі завдяки докризовим досить широким межам податкової експансії), але обмежує активізацію державного запозичення, а оптимізація використання фіскально-регулюючого потенціалу оподаткування Мальти та, особливо, Угорщини значною мірою зумовлена необхідністю розв'язання боргових проблем.

По-четверте, Чехія, Кіпр, Словенія, Польща, Словаччина у 2009 р. звели бюджет із дефіцитом 5,9–8,0% ВВП. Причому серед цих країн лише у Словенії було зафіксовано підвищення рівня оподаткування (на 0,4 в. п. ВВП). У 2010 р. спостерігалось зменшення дефіциту бюджету в Чехії (до 4,7% ВВП), Кіпрі (до 5,3% ВВП), Словенії (до 5,6% ВВП), Словаччині (до 7,9% ВВП), а у Польщі зазначений показник збільшився з 7,3 до 7,9% ВВП при одному з кращих на території Об'єднаної Європи тренді економічного зростання (з урахуванням прогнозу на 2011 р.). У 2007–2010 рр. державний борг Словенії зріс із 23,1 до 38,0% ВВП, Чехії – з 29,0 до 38,5%, Словаччини – з 29,6 до 41,0%, Польщі – з 45,0 до 55,0%, Кіпру – з 58,3 до 60,8% ВВП [6]. Таким чином, найбільш економічно розвинені серед постсоціалістичних країн ЄС Словенія, Словаччина, Чехія пережили погіршення кон'юнктури, не допустивши загрозливих масштабів накопичення державного боргу, а Польща, створивши під час поглиблення рецесії сприятливе податкове середовище для зростання ВВП, практично вичерпала резерв активізації державного запозичення⁸. В умовах хиткої рівноваги посткризового відновлення всі країни зазначеної групи змушені приділяти особливу увагу пошуку податкових джерел наповнення бюджету як Мальта й Угорщина.

По-п'яте, у 2009 р. дефіцит бюджету в Румунії, Литві та Латвії перевищив 8% ВВП при зменшенні рівня оподаткування. У 2010 р. показники дефі-

⁸ Як правило, вартість залучення державних позик (обслуговування державного боргу) для постсоціалістичних країн є вищою, ніж для країн із розвинутою ринковою економікою.

циту бюджету в цих країнах дещо покращилися (до 6,4% 7,1 і 7,7% ВВП відповідно). При цьому у 2007–2010 рр. відбулося зростання їхнього державного боргу з 12,6 до 30,8% ВВП в Румунії, з 16,9 до 38,2% ВВП у Литві, з 9,0 до 44,7% ВВП у Латвії [6]. Водночас, попри швидке накопичення державного богу, у Латвії та Литві в 2011–2012 рр. прогноуються одні з найвищих у ЄС темпи зростання ВВП (після фіскально орієнтованих податкових реформ 2010–2011 рр.). Отже, сьогодні податкова політика Латвії, Литви і Румунії також підпорядкована домінантам фіскальної консолідації та "ревізії" податкових механізмів заохочення підприємництва.

Як бачимо, погіршення світової кон'юнктури вказало на недоліки активної лібералізації оподаткування у нових країнах Об'єднаної Європи, але не виявило беззаперечних переваг встановлення в них широких меж податкової експансії. З одного боку, особливо в сучасних умовах країнам – імпортерам капіталу необхідно створити сприятливе податкове середовища господарювання, аби привернути увагу інвесторів. З іншого – не менш важливою є оптимізація напрямів використання податкових надходжень. У нових (насамперед постсоціалістичних) країнах ЄС громадяни-виборці часто вимагають якнайшвидшого підвищення соціальних стандартів до західноєвропейського рівня і їх мало цікавить фінансове забезпечення цього кроку. Це породжує спокус розширення соціальної складової функціонування держави, в тому числі за рахунок скорочення економічних видатків бюджету [10]⁹, не піддаючись якій можуть не всі. Але, як показала практика, перекося у нарощуванні соціальних видатків (зокрема, за високого рівня оподаткування і низьких темпів зростання ВВП, що до рецесії простежувалось в Угорщині), – роблять країну вразливою за появи кризових явищ¹⁰ і 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 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. знизилася їхні ставки на 5 в. п. Чехія, у 2007 р. лідируючи в Об'єднаній Європі щодо фіскальної ефективності соціального оподаткування, в умовах рецесії зменшила його ставки на 1,5 в. п. для найманих працівників та на 1 в. п. – для роботодавців. Болгарія у 2009–2010 рр. вдалася до зниження ставок відрахувань до державних соціальних фондів на 4 в. п. (на 2 пункти щороку). Словаччина у цей період дещо зменшила навантаження соціальних платежів на самозайнятих.

⁹ У 2007 р. частка видатків держави економічного спрямування у ВВП серед постсоціалістичних країн ЄС коливалась у межах від 4,1% у Словаччині та Словенії до 6,9% ВВП у Чехії, а у 2009 р. – від 4,0% у Болгарії та Литві до 7,6% у Чехії.

¹⁰ 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.



У 2011 р. стратегія фінансової консолідації Латвії передбачала підвищення ставок соціального оподаткування та інші фінансово 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 фінансових ресурсів супроводжувалися зменшенням фонду заробітної плати й чисельності зайнятих у державному секторі, скасуванням святкових бонусів і тринадцятої заробітної плати, "заморожуванням" пенсій, скороченням неефективних соціальних виплат, зменшенням субсидій на опалення і реформою сфери охорони здоров'я [11], що стало однією з причин масових громадських протестів на початку 2012 р.

Зазначене дозволяє нам зробити ще один висновок: 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 і механізмів оподаткування. З іншого – соціально-економічні та інституційні умови (транзитивна специфіка) господарювання вимагають від нових країн ЄС використання особливих податкових інструментів (національного "фінансового ноу-хау"), які ефективніше, порівняно з традиційними для країн ЄС-15, сприятимуть зростанню ВВП. Тобто розробку податкової політики у нових країнах Об'єднаної Європи ускладнює пошук "золотої середини" між застосуванням специфічних податкових механізмів і адаптацією податкової системи до середовища інтегрованого господарювання.

Найбільш яскраво прагнення йти особливим "фінансовим шляхом" виявилось 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) низка постсоціалістичних країн, що 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 в 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. Тому перед оподаткуванням доходів фізичних осіб у цих країнах поставило завдання не лише збільшити внутрішнє споживання і забезпечити певний обсяг податкових надходжень, а й заохотити інвестування. Правда, урядові рішення є різноплановими. Кіпр і Мальта у 2008–2011 рр. зберегли прогресивний механізм справляння податку з максимальними ставками 30 і 35% відповідно.

Серед постсоціалістичних країн ЄС лише Словенія, де доходи населення найбільші у постсоціалістичній Європі, має змогу повною мірою викорис-



товувати фіскальні можливості прибуткового податку. У ній оподаткування доходів фізичних осіб базується на прогресії з трьох ставок: 16%, 27 і 41%, а також із збільшенням ставки оподаткування зменшується величина стандартного вирахування (за принципом неоподаткованого мінімуму). Угорщина у 2008 р. підвищила максимальну ставку податку з доходів фізичних осіб до 40,6% (після її зниження у 2006 р. із 38 до 36%), але у 2011 р. вдалася до іншого радикального кроку – перейшла до прибуткового оподаткування за ставкою 16% (із надбавкою).

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

Чехія та Болгарія у 2008 р. поповнили перелік країн із пропорційним оподаткуванням доходів фізичних осіб. Чехія запровадила пропорційну ставку в розмірі 15% замість прогресії з чотирьох ставок у діапазоні 12–32%, а Болгарія обрала найнижчу в ЄС ставку 10%, яка замінила обмежено прогресивний 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 Чехії та Литві ведуться дискусії щодо повернення до прогресивного механізму справляння податку з доходів фізичних осіб [12; 13, с. 69–70]. Зауважимо також, що прогресивне прибуткове оподаткування за ставками 18 та 32% не завадило Польщі у 2009 р. уникнути зменшення ВВП.

Податок на прибуток, у який закладено найбільші серед усіх податкових інструментів можливості для регулювання підприємницької активності, у нових країнах ЄС став об'єктом постійних реформ. До спаду 2008–2009 рр. більшість цих країн знижували його базову ставку, як правило, встановлюючи її на нижчому рівні, ніж країни – "старожили" Об'єднаної Європи. У цьому є сенс. Нижча ставка корпоративного оподаткування – це той 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 в нових країнах ЄС поки що не дають змоги встановлювати такі ставки податку, як у їхніх високорозвинених сусідів.

Фіскальні проблеми 2008–2011 рр. змусили нові країни ЄС, як і більшість країн світу, зваженіше підходити до подальшої лібералізації оподаткування прибутку. Однією з небагатьох країн ЄС, які вдалися у цей період до



зниження базової ставки корпоративного податку, була Угорщина (з 21,3% до 20,6, згодом – 19%)¹¹. Відбулися також поступові зменшення ставки у Словенії (до 20%) та Чехії (до 19%), що були заплановані до рецесії; Естонія відклала таку податкову трансформацію. У 2011 р. базова ставка податку на прибуток у нових країнах Об'єднаної Європи варіювала від 21% в Естонії до 10% у Болгарії та Кіпрі за середньої ставки на території ЄС 23,1%, а серед країн ЄС-15 – 26,7%.

Зазначимо також, що особливо в сучасних умовах нові країни ЄС потребують податкового заохочення інноваційно-інвестиційної діяльності шляхом надання податкових пільг (із метою спрямування максимуму обмежених фінансових ресурсів у "точки" зростання ВВП). Крім того, актуалізувалась необхідність податкової підтримки найбільш вразливих до появи кризових явищ галузей економіки і 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 за погіршення світової кон'юнктури збільшила інвестиційну податкову знижку, а Словаччина прийняла рішення про надання державних субсидій і податкових знижок для суб'єктів ринку, які виконують науково-дослідні роботи для бізнес-сектора. Низка інших нових країн ЄС, істотно знизивши базову ставку корпоративного оподаткування до рецесії, утрималася 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). Литва на період 2009–2011 рр. знизила ставку корпоративного оподаткування для малих підприємств з 13 до 5%, а у 2010 р. застосовувала ставку в розмірі 10% для сільськогосподарських виробників (у 2011 р. їхній прибуток знову оподатковувався за базовою ставкою 15%). Болгарія ще до фінансово-економічної кризи ініціювала п'ятирічні податкові канікули стосовно 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%).

Але найбільших змін у нових країнах Об'єднаної Європи останнім часом зазнали податки на споживання. Дефіцит фіскальних ресурсів змусив країни, що до рецесії уникали активного розвитку непрямого оподаткування, по-новому подивитися на його переваги як надійного джерела наповнення бюджету. Крім того, відмінності фіскального потенціалу непрямих податків у нових країнах ЄС та його "старожилах" є меншими, ніж прямих податків і соціальних платежів.

У постсоціалістичних країнах ЄС масштабні реформи оподаткування процесів споживання почалися вже у 2009–2010 рр. Латвія та Литва підвищи-

¹¹ У 2013 в Угорщині заплановано зниження ставки оподаткування прибутку до 10%.



ли стандартну ставку ПДВ із 18 до 21%, 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, що використовується для опалення, Литва – палива. Естонія обрала стратегію підвищення зниженої ставки ПДВ із 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 раза, а на електроенергію – в 1,4 раза. Угорщина підвищила стандартну ставку ПДВ із 20 до 25% (повернула її на рівень 2005 р.) і встановила його знижені ставки 18% (для продуктів харчування) й 5% (для опалення). Чехія збільшила стандартну і знижену ставки ПДВ на 1 в. п. (до 20 і 10% відповідно), а також посилила фіскальну роль акцизів на сигарети, спирт, нафту і пиво. Словаччина у травні 2010 р. запровадила додаткову знижену ставку ПДВ у розмірі 6% для сільськогосподарської продукції, що реалізувалася фермерами на ринках, а двома місяцями раніше знизилу ставку акцизу на дизельне паливо (Литва застосовувала такий регулюючий захід із 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 з 60 до 21 дня (більшість нових країн ЄС зробила 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% (одразу на 5 в. п.). Болгарія у 2010 р. вдалася до посилення фіскальних позицій акцизного оподаткування тютюнової продукції, вугілля та електроенергії для виробничих потреб, виключивши із переліку підакцизних товарів автомобілі. Польща підвищила акцизи на сигарети і зменшила їх для моторного біопалива.

У 2011 р. трансформації непрямого оподаткування продовжились. У Польщі стандартну ставку ПДВ було збільшено 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%) і знижену (до 12%) ставки ПДВ, відмовилася від застосування зниженої ставки щодо електроенергії та природного газу для населення, а з липня 2011 р. підвищила ставки акцизів на алкогольні напої, сигарети та 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.

2012 р. ознаменувався новими реформами ПДВ. Угорщина, роком раніше послабивши фіскальні позиції прямих податків, із січня 2012 р. підвищила стандартну ставку ПДВ до 27% (іще у 2011 р. максимальна стандартна ставка податку у ЄС становила 25%). Чехія збільшила знижену ставку ПДВ



до 14%. У Кіпрі, після утримання у 2003–2011 рр. стандартної ставки ПДВ на мінімально допустимому у ЄС рівні 15%, було прийнято рішення про її підвищення до 17% (із березня 2012 р.). Лише Латвія з липня 2012 р. знизилася стандартну ставку ПДВ із 22 до 21% (до рівня Литви) [14]. Сьогодні діапазон коливання стандартної ставки ПДВ серед нових країн ЄС становить 17–27%, а станом на вересень 2012 р. ця ставка у постсоціалістичних країнах Об'єднаної Європи варіювала від 20% у Болгарії, Естонії, Словаччині, Словенії та Чехії до 27% в Угорщині.

Таким чином, рецесія 2008–2009 рр. і подальше повільне посткризове відновлення справили помітний вплив на курс податкових реформ нових країн – учасниць ЄС. Загострення численних соціально-економічних і структурних проблем зумовило необхідність розширення сфери втручання держави у відтворювальні процеси, змусивши відповідно оптимізувати використання фінансово-регулюючого потенціалу оподаткування. При цьому одні країни одразу 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 ЄС чи не найбільше за останнє десятиліття актуалізувалася потреба оптимізації соціальної складової функціонування держави, а тим із них, які досягли найменших успіхів у нарощуванні ВВП і реалізації ринкових перетворень, проте за сприятливої кон'юнктури активно лібералізували оподаткування, довелося сповна відчувати "ножиці" фінансової консолідації – не тільки шукати податкові резерви, а й помітно скорочувати соціальні видатки, провокуючи громадські протести.

Попри тенденцію до конвергенції рівня оподаткування, вектори податкових реформ у нових країнах Об'єднаної Європи доволі часто мали різну спрямованість. Це було зумовлено як національними економіко-інституційними умовами, так і різним баченням ролі окремих податкових інструментів у регулюванні соціально-економічних процесів. Але можна помітити також подібні податкові рішення: 1) більшість країн розширювала сферу застосування соціальних пільг в оподаткуванні доходів фізичних осіб (знижувала податкове навантаження на низькі доходи), а в окремих постсоціалістичних країнах, що запровадили пропорційний механізм справляння прибуткового податку, активізувалось обговорення можливості повернення до прогресії; 2) більшість країн виражено підходила до зменшення фінансової ефективності податку на прибуток (зниження його базової ставки чи трансформації пільгових механізмів оподаткування); 3) переважна кількість країн посилювала фінансові позиції непрямого оподаткування та ПДВ зокрема (у всіх постсоціалістичних країнах ЄС стандартна ставка ПДВ сьогодні становить 20% і більше). Отже, можна говорити про певне "зближення" податкових структур та інструментів оподаткування у нових країнах ЄС.

Потрібно зазначити, що в умовах сучасної економічної нестабільності Україні також доводиться розглядати можливості подальшої трансформації

оподаткування (внесення коректив до податкової реформи, що почала реалізуватися з набранням чинності Податковим кодексом). Зокрема, сьогодні триває громадське обговорення змін до податкової системи нашої держави, запропонованих Державною податковою службою України [15]. Ці зміни передбачають: зниження ставки ПДВ із 20% до 7 і 12% (застосування ставки 12% щодо послуг, монопольних товарів та імпорتنих операцій) одночасно із запровадженням податку з обороту; зниження ставки єдиного соціального внеску для роботодавців понад удвічі; запровадження трьох ставок податку з доходів фізичних осіб (10%, 15 і 20%) замість чинного обмежено прогресивного механізму його справляння за ставками 15 і 17%; скасування пільг із податку на прибуток, податку з доходів фізичних осіб і ПДВ.

Як бачимо, більшість зазначених податкових ініціатив вступає у суперечність із сучасними тенденціями реформування податкових систем у нових країнах ЄС. На противагу загальноєвропейському посиленню фінансової ролі оподаткування споживання в Україні пропонується істотно знизити ставку ПДВ, встановивши різні ставки оподаткування для внутрішніх і зовнішніх операцій (це суперечить зобов'язанням, які взяла на себе наша держава при вступі до СОТ; країни Об'єднаної Європи не можуть встановлювати стандартну ставку ПДВ на рівні, нижчому за 15%), і доповнити цей захід запровадженням податку з обороту (останній податок у жодній країні ЄС не застосовується з огляду на його кумулятивний ефект). Здійснивши таку сумнівну податкову трансформацію, Україна взагалі не зможе претендувати на членство в ЄС. Нові країни ЄС сьогодні удосконалюють систему податкових пільг, не розглядаючи можливість їхнього масштабного скасування. Ініціатива щодо застосування (посилення) прогресії в оподаткуванні доходів фізичних осіб активно обговорюється не лише в Україні, а й у постсоціалістичних країнах ЄС. Утім, у вітчизняних умовах така реформа не буде ефективною без запровадження дієвих механізмів легалізації доходів (потрібно вживати заходів для зменшення масштабів ухилення від сплати прибуткового податку).

На нашу думку, реформування податкової системи в Україні повинно відбуватися не за "унікальним національним сценарієм", а з урахуванням досвіду трансформації оподаткування у нових, насамперед постсоціалістичних, країнах ЄС (у тому числі щодо активного використання фінансового потенціалу ПДВ та інших непрямих податків). При цьому заходи, орієнтовані на збільшення доходів бюджету, потрібно доповнити виваженим посиленням регулюючого впливу оподаткування для стимулювання виробничої та інвестиційної діяльності (шляхом поетапного зниження ставки податку на прибуток, як це передбачено у Податковому кодексі, і ставки єдиного соціального внеску для роботодавців, скасування неефективних і запровадження нових інвестиційних податкових пільг).



Список використаних джерел

1. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А.М.Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с.
2. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : монографія / Федосов В., Опарін В., Львовчкін С. ; за наук. ред. В.Федосова. – К. : КНЕУ, 2002. – 367 с.
3. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія / А.І.Крисоватий. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371 с.
4. Балацкий Е. Стабильность фискальной системы как фактор экономического роста / Е.Балацкий // Общество и экономика. – 2005. – № 2. – С. 100–119.
5. Статистичний щорічник України за 2010 рік / за ред. О.Г.Осауленка. – К. : ТОВ "Август Трейд", 2011. – 560 с.
6. Provision of deficit and debt data for 2010 – first notification [Електронний ресурс]. – Доступний з : <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-26042011-AP/EN/2-26042011-AP-EN.PDF>.
7. Перспективы развития мировой экономики [Електронний ресурс]. – 2011. – Сентябрь. – Доступний з : <www.imf.org/external/russian/pubs/ft/weo/2011/02/pdf/texttr.pdf>.
8. Schneider F., Buehn A., Montenegro C.E. New Estimates for the Shadow Economies all over the World [Електронний ресурс] // International Economic Journal. – 2010. – No 24. – Доступний з : <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2011/IEJ_NewEstimates_ShadEc_World.pdf>.
9. Перспективы развития региональной экономики: Европа. Плавание по штормовым водам [Електронний ресурс]. – 2011. – Октябрь. – Доступний з : <<http://www.perjacobsson.org/external/russian/index.htm>>.
10. Freysson L. General Government expenditure trends 2005–2010: EU countries compared [Електронний ресурс]. – Доступний з : <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-SF-11-042/EN/KS-SF-11-042-EN.PDF>.
11. Продолжение курса на бюджетную консолидацию. Бюллетень "Бюджетного вестника" [Електронний ресурс]. – 2011. – Июль. – Доступний з : <<http://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fm/2011/02/update/fminde.pdf>>.
12. Czech personal tax and immigration legislation changes for 2011 [Електронний ресурс]. – Доступний з : <<http://tmagazine.ey.com/wp-content/uploads/2010/12/Czech-Republic-Personal-tax-and-immigration-legislation-changes-for-2011.pdf>>.
13. Налоговые новости // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 5. – С. 67–75.
14. International VAT services [Електронний ресурс]. – Доступний з : <<http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.html>>.
15. Зміни системи оподаткування України (запропоновані Державною податковою службою України) [Електронний ресурс]. – Доступний з : <<http://rada-mk.com.ua/PDF/zminu-opodatkovannya.pdf>>.

Надійшла до редакції
24.05.2012 р.