
ФІНАНСИ. ПОДАТКИ. КРЕДИТ

УДК 336.02

В. М. МЕЛЬНИК,
*професор, доктор економічних наук,
проректор з наукової роботи Європейського університету,*
Т. В. КОЩУК,
*старший науковий співробітник відділу фінансів інституційних секторів економіки
ДННУ "Академія фінансового управління"
(Київ)*

ПОДАТКОВІ РЕФОРМИ В УМОВАХ ГОСТРОГО ДЕФІЦИТУ ФІСКАЛЬНИХ РЕСУРСІВ: ДОСВІД КРАЇН ЄС ТА УКРАЇНСЬКІ РЕАЛІЇ

Досліджено особливості та суперечності сучасної податкової політики у країнах ЄС і наслідки її реалізації. Проаналізовано зміни в оподаткуванні нашої держави у зв'язку з ухваленням Закону України "Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні" в контексті європейського досвіду податкового реформування. Надано окремі пропозиції щодо подальшої реформи податкової системи країни.

Ключові слова: стратегія фінансової консолідації, податкова політика, податкова реформа, ПДВ, акцизний податок, податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток.

V. M. MEL'NYK,
*Professor, Doctor of Econ. Sci.,
Vice-Rector on Scientific Work of the European University,*
T. V. KOSHCHUK,
*Senior Sci. Researcher, Department of Finances of Institutional Sectors of Economy,
Academy of Financial Control
(Kyiv)*

TAX REFORMS UNDER CONDITIONS OF A SHARP DEFICIT OF FISCAL RESOURCES: EXPERIENCE OF COUNTRIES OF EC AND UKRAINIAN REALITIES

The specific features and contradictions of the modern tax policy in countries of EC and the consequences of its realization are studied. The changes in the taxation in our state in connection with the approval of Ukraine's Law "On the prevention of a financial catastrophe and the creation of preconditions for the economic growth in Ukraine" in the context of the European experience of tax reforms are analyzed. Some propositions about the subsequent reform of country's tax system are given.

Keywords: strategy of fiscal consolidation, tax policy, tax reform, VAT, excise tax, natural person's income tax, income tax.

Різке погіршення ситуації з наповненням бюджету за економічної та політичної криз в Україні зумовило необхідність коригування податкової політики

Мельник Віктор Миколайович (Mel'nyk Viktor Mykolaiovych) – e-mail: melnik_viktor@ukr.net;
Кошук Тетяна Василівна (Koshchuk Tetyana Vasylivna) – e-mail: koshchuk@meta.ua.

нашої держави, основним завданням якого 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 щодо реформування вітчизняної податкової системи в контексті європейського досвіду змін за схожих економічних, політичних і фіскальних умов.

Теоретико-методологічні засади формування і реалізації податкової політики при погіршенні економічної кон'юнктури та посиленні розбалансованості державних фінансів, а також податкові реформи у країнах ЄС і Україні вже досліджувалися у працях С.С. Гасанова, Т.І. Єфименко, Ю.Б. Іванова, А.І. Крисоватого, В.П. Кудряшова, І.О. Луніної, А.М. Соколовської, В.М. Федосова. Проте недостатньо розробленими залишаються новітні тенденції та наслідки реалізації податкової політики в країнах ЄС, можливі ефекти доволі істотних змін в оподаткуванні нашої держави у зв'язку з ухваленням відповідного Закону України * та оцінка цих змін у контексті реалій податкового реформування в країнах ЄС. Саме розгляду цих питань і присвячено дану статтю.

Відразу зазначимо, що жодна з країн ЄС у XXI ст. не стикалась із загостренням політичної ситуації, яке було б пов'язане із загрозою бойових дій. Та й щодо країн ЄС це навряд чи є можливим. Певну аналогію можна провести тільки з країнами колишньої Югославії, серед яких лише дві – Словенія і Хорватія – приєдналися до Об'єднаної Європи (у 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. [1] (країна лише через шість років після цього і останньою в ЄС запровадила ПДВ **, наявність якого у складі податкової системи є обов'язковою умовою приєднання до ЄС), то відносно Хорватії – у 2003 р. Причому вступ останньої спочатку був запланований на 2007 р., але не відбувся через невиконання нею вимог стосовно реформи судової системи, боротьби з корупцією і захисту прав людини, а також через територіальні суперечності зі Словенією [2] (все це тією чи іншою мірою стало "відлунням" згаданої п'ятирічної війни).

Звісно, досвід податкових реформ у Словенії та Хорватії під час бойових дій малокорисний для України, оскільки відтоді відбулися істотні зміни в розвитку європейського оподаткування. Важливо інше: військовий конфлікт може спричинити гальмування економічних та інших українських важливих реформ, запровадити тимчасові обмеження або унеможливити використання переваг від участі в євроінтеграції тощо.

* Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні : Закон України від 27.03.2014 № 1166-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>.

** VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. – 2014. – 13th January [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

Для України є актуальним дослідження сучасної податкової політики у країнах ЄС * і результатів її реалізації, адже вона спрямована на розв'язання основної суперечності – між забезпеченням збалансованості державних фінансів і стабілізації боргової ситуації, з одного боку, і створенням умов для зростання ВВП – з іншого. Причому, як показала практика, економічне зростання за умови гострого дефіциту ресурсів світового ринку капіталу неможливе без оздоровлення фінансової системи держави, а помітних зрушень у питанні зменшення дефіциту бюджету та боргової залежності навряд чи можна досягти без поліпшення динаміки економічного розвитку **.

Особливістю фіскальної політики у більшості країн ЄС сьогодні є тенденція до зниження видатків держави та збільшення її доходів (у тому числі за рахунок підвищення рівня оподаткування) з відповідним скороченням дефіциту бюджету *** (табл. 1). Так, у 2012 р. порівняно з 2010 р. частка видатків держави у ВВП зросла на 0,5 процентного пункта і більше у шести країнах ЄС-27 **** – Бельгії, Чехії, Данії, Греції, Іспанії, Мальті. Причому у п'яти з них (крім Мальти) у 2012 р. було зафіксовано спад, темпи якого становили від 0,1% у Бельгії до 7% у Греції (табл. 2). Натомість зменшення частки видатків держави у ВВП на 0,5 процентного пункта і більше відбулося у 13 країнах ЄС – Болгарії, Німеччині, Ірландії, Латвії, Литві, Угорщині, Нідерландах, Австрії, Польщі, Португалії, Румунії, Словаччині та Великобританії. Зауважимо, що у 2012 р. в Угорщині, Нідерландах і Португалії спостерігалось падіння ВВП, а у решті – економічне зростання.

Таблиця 1

**Окремі показники державних фінансів у країнах ЄС-27
у 2010 р. і 2012 р. ***

(% ВВП)

Країни	Видатки держави		Доходи держави		Дефіцит бюджету		Рівень оподаткування	
	2010 р.	2012 р.	2010 р.	2012 р.	2010 р.	2012 р.	2010 р.	2012 р.
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

* Дані щодо рівня оподаткування за 2013 р. і часток основних податків у ВВП за 2012–2013 рр. у країнах ЄС ще не оприлюднено.

** Сучасні тенденції податкової політики в країнах ЄС, причини змін в оподаткуванні та їх вплив на соціально-економічні процеси вже розглядалися у [3; 4; 5].

*** Ідеться про доходи, видатки і дефіцит сектору загального державного управління.

**** Дані по Хорватії, яка 1 липня 2013 р. стала 28-ю країною – учасницею ЄС, відсутні.

Закінчення таблиці

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

* Government finance statistics. Summary tables. — 2013. — № 1 [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. зменшилася на 0,5 процентного пункта і більше в п'яти країнах ЄС (Естонії, Ірландії, Кіпрі, Литві, Португалії), а зросла на таку саму величину — у 15. При цьому в Болгарії, Угорщині, Австрії, Польщі, Словаччині та Великобританії саме таке зростання частки доходів держави у ВВП спостерігалось одночасно із зниженням частки видатків держави у ВВП на аналогічну величину.

Темп зростання ВВП у країнах ЄС-27 у 2010–2013 рр. *

Таблиця 2

(%)

Країни	Роки			
	2010	2011	2012	2013
Бельгія.....	2,3	1,8	- 0,1	0,2
Болгарія.....	0,4	1,8	0,6	0,9
Чехія.....	2,5	1,8	- 1,0	- 0,9
Данія.....	1,4	1,1	- 0,4	0,4
Німеччина.....	4,0	3,3	0,7	0,4
Естонія.....	2,6	9,6	3,9	0,8
Ірландія.....	- 1,1	2,2	0,2	н.д.
Греція.....	- 4,9	- 7,1	- 7,0	- 3,9
Іспанія.....	- 0,2	0,1	- 1,6	н.д.
Франція.....	1,7	2,0	0,0	0,2
Італія.....	1,7	0,4	- 2,4	- 1,9
Кіпр.....	1,3	0,4	- 2,4	- 5,4
Латвія.....	- 1,3	5,3	5,2	4,1
Литва.....	1,6	6,0	3,7	3,3
Люксембург.....	3,1	1,9	- 0,2	н.д.
Угорщина.....	1,1	1,6	- 1,7	1,1
Мальта.....	4,1	1,6	0,6	2,4
Нідерланди.....	1,5	0,9	- 1,2	- 0,8
Австрія.....	1,8	2,8	0,9	н.д.
Польща.....	3,9	4,5	2,0	1,6
Португалія.....	1,9	- 1,3	- 3,2	- 1,4
Румунія.....	- 1,1	2,3	0,6	3,5
Словенія.....	1,3	0,7	- 2,5	- 1,1

Закінчення таблиці

Словаччина.....	4,4	3,0	1,8	0,9
Фінляндія.....	3,4	2,8	- 1,0	- 1,4
Швеція.....	6,6	2,9	0,9	1,5
Великобританія.....	1,7	1,1	0,3	1,7
ЄС-27.....	2,0	1,7	- 0,4	0,1

* 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>.

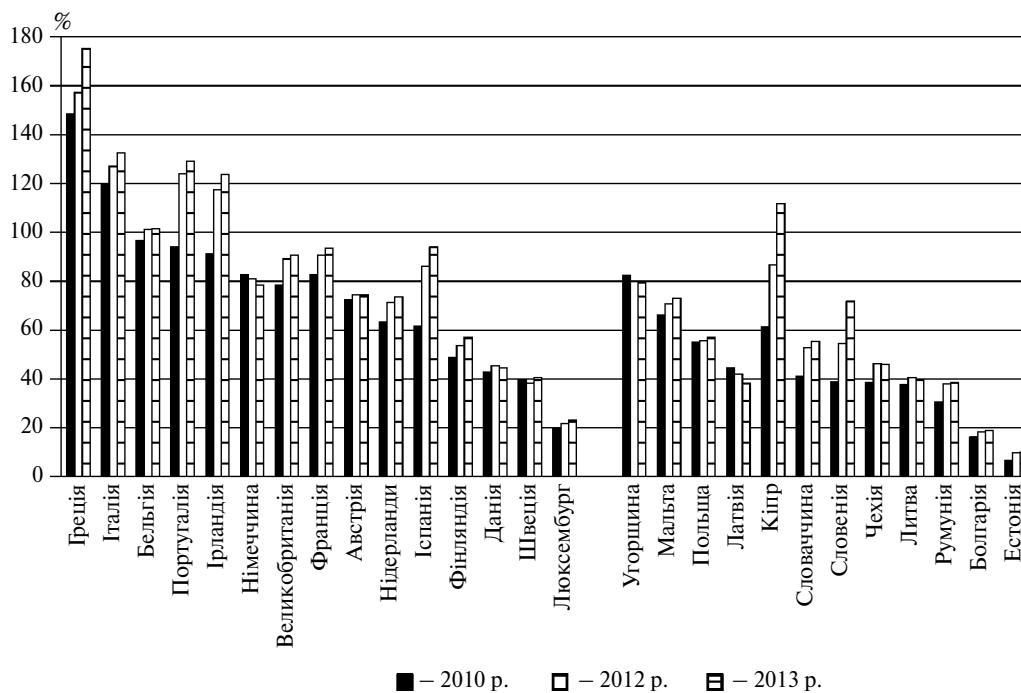
У 2012 р. податковий коефіцієнт зменшився порівняно з 2010 р. на 0,5 процентного пункта і більше у трьох країнах ЄС (в Естонії – з 34% до 33% ВВП, у Литві – з 28,7% до 27,4%, у Швеції – з 45,7% до 44,5%). Причому Естонія і Швеція у 2010 р. звели бюджет з невеликим профіцитом, тоді як у решті країн ЄС було зафіксовано дефіцит бюджету; у 2012 р. дефіцит бюджету в Естонії та Швеції не перевищував 1% ВВП, у Литві – 3,3% ВВП (за середнього показника в ЄС-27 – 3,9% ВВП). У 17 країнах ЄС – Бельгії, Чехії, Данії, Німеччині, Ірландії, Греції, Франції, Італії, Кіпрі, Латвії, Люксембургу, Угорщині, Мальті, Австрії, Польщі, Румунії і Фінляндії – рівень оподаткування зріс на 0,5 процентного пункта і більше.

У 2012 р. порівняно з 2010 р. у країнах ЄС відбулися зрушення в бік зменшення дефіциту бюджету. Якщо у 2010 р. лише п'яти країнам ЄС-27 вдалось уникнути дефіциту бюджету понад 3% ВВП, то у 2012 р. – 11. Причому у семи з них (крім Італії, Люксембургу, Угорщини і Фінляндії) у 2012 р. було зафіксовано зростання ВВП. У середньому в ЄС-27 дефіцит бюджету у 2011–2012 рр. зменшився на 2,4 процентного пункта, залишившись на рівні понад 6% ВВП в Ірландії, Греції, Іспанії, Кіпрі, Португалії та Великобританії. У 2013 р. в останніх шести країнах державний борг перевищив 80% ВВП (рис.); лише дві з них – Ірландія та Великобританія – у 2012 р. не допустили економічного спаду.

Аналіз рисунка дає підстави для висновку про те, що тільки у Болгарії, Данії, Естонії, Люксембургу, Фінляндії та Швеції сьогодні є порівняно широке “поле для маневрів” у разі оптимізації використання фіскально регулюючого потенціалу оподаткування (у цих країнах ЄС-15 державний борг не перевищує 60% ВВП, а у Болгарії та Естонії він стабілізувався на рівні до 20% ВВП *). Решта країн ЄС змушена розробляти податкову політику виходячи з доволі істотних обмежень щодо фінансування видатків держави за рахунок державних позик (активно використовувати податкові механізми розв'язання проблеми дефіциту фіскальних ресурсів). Це дістало відображення, зокрема, у подальшому скороченні дефіциту бюджету. У 2013 р. лише в Ірландії, Греції, Іспанії, Франції, Кіпрі, Польщі, Португалії, Словенії та Великобританії цей показник перевищив 3% ВВП **.

* Постсоціалістичні країни мають менше можливостей порівняно з країнами з розвинутою ринковою економікою залучати відносно недорогі довгострокові позики. Тому для них загрозливий рівень державної заборгованості буде нижчим (експерти часто називають значення до 40% ВВП проти 60% ВВП згідно з Маастрихтськими критеріями), ніж для країн з розвинутою ринковою економікою.

** Provision of deficit and debt data for 2013 – first notification [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-23042014-AP/EN/2-23042014-AP-EN.PDF.



Динаміка державного боргу в країнах ЄС-27 у 2010–2013 рр.

Provision of deficit and debt data for 2013 – first notification [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-23042014-AP/EN/2-23042014-AP-EN.PDF.

У цілому за критерієм “збалансованість державних фінансів та рівень заборгованості держави – динаміка зростання ВВП” можна виокремити дві групи країн ЄС, котрі, як і Україна, зіткнулися з нагальною необхідністю трансформувати свої системи оподаткування. До першої входять Бельгія, Франція, Нідерланди, Великобританія, Чехія, Мальта, Угорщина, Словенія й Словаччина. У цих країнах накопичено значні обсяги державного боргу (у Бельгії, Чехії, Франції, Мальті, Словенії, Словаччині та Великобританії у 2010–2013 рр. спостерігалось доволі істотне зростання частки державного боргу у ВВП), і (або) дефіцит бюджету у 2012 р. перевищував середній показник по ЄС (Бельгія, Чехія, Франція, Нідерланди, Словенія, Словаччина, Великобританія), і (або) у 2012–2013 рр. відбулося падіння ВВП (Бельгія, Чехія, Угорщина, Нідерланди і Словенія). Попри те, що рівень оподаткування у цих країнах у 2012 р. варіював від 28,1% ВВП у Словаччині до 47,1% ВВП у Бельгії, всі вони сьогодні змушені шукати додаткові джерела наповнення бюджету (в Бельгії, Чехії, Франції, Угорщині, Мальті, Великобританії у 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 (подолано позначку у 80–120% ВВП), дефіцит бюджету у 2012 р. становив понад 6% ВВП (за винятком Італії) і у 2012–2013 рр. було зафіксовано спад (крім Ірландії). Усі ці країни розробляють податкову політику з огляду на істотну загрозу для їх фінансової безпеки, отже, 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 і Португалія до кризи 2008–2009 рр. активно реалізовували стратегію лібералізації оподаткування, тому 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 насамперед вимогою фіскальної консолідації *, щоб не потрапити у “пастку боргового навісу”, коли дуже важко не лише долати розбалансованість державних фінансів, а й забезпечувати висхідну динаміку економічного розвитку. Лише ті країни, які уникнули накопичення значних обсягів державного боргу, сьогодні мають широкі можливості для вибору податкових інструментів заохочення підприємницької діяльності (обираючи шляхи підвищення ефективності податкової системи, вони можуть як підвищувати, так і доволі істотно знижувати рівень оподаткування). Проте країн, рівень державної заборгованості яких уможлиблює реалізацію стратегії податкової лібералізації, стає в ЄС дедалі менше.

Несприятлива кон’юнктура і накопичення багатьма країнами ЄС значних обсягів державного боргу зумовлюють ще низку суперечностей сучасної податкової політики в Об’єднаній Європі, а саме:

- неоднозначні наслідки податкових трансформацій, спрямованих на зменшення розбалансованості державних фінансів (відсутність очікуваного збільшення податкових надходжень у результаті підвищення ставок податків);
- реверсні податкові реформи з метою підвищення ефективності податкової системи в умовах економічної невизначеності;
- посилення використання регулюючого потенціалу оподаткування у разі як поліпшення, так і погіршення економічної та фіскальної ситуації.

Попри те, що на території ЄС дедалі актуальнішими стають пошуки податкових резервів наповнення бюджету, фіскально орієнтовані реформи оподаткування не завжди виправдовують сподівання, які на них покладають. Більше того, в окремих країнах (передусім тих, яким не вдалося стабілізувати економічну ситуацію) іноді спостерігається зменшення часток податків у ВВП при підвищенні їх ставок.

Зокрема, у 2011 р. Греція підвищила знижені ставки ПДВ з 5,5% та 11% до, відповідно, 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 процентного пункта (з 6,3% до 6,2% ВВП і з 7,3% до 7,2% ВВП **), що можна пояснити кризовими явищами в економіці та підвищенням ставки в Італії лише у другій половині 2011 р. (якщо не відбулося інших змін у стягненні податку). Вплив кон’юнктурного чинника на фіскальну ефективність ПДВ у країнах ЄС простежувався і раніше. Так, у кризовому 2009 р.

* Зазначимо, що теоретичні засади фіскальної консолідації, її показники та форми реалізації, а також питання координації фіскальної політики на території Об’єднаної Європи вже розкривалися у [6; 7].

** Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2013 ed. – P. 177.

при підвищенні у країнах ЄС середньої стандартної ставки ПДВ з 19,4% до 19,8% було зафіксовано зниження середнього показника його частки у ВВП з 7,7% до 7,4% *.

У 2011 р. Іспанія та Італія підвищили максимальну ставку податку на доходи фізичних осіб з 43% до 45% і з 45,2% до 47,3% відповідно. В Італії це супроводжувалося зменшенням його фіскальної ефективності з 11,7% до 11,5% ВВП, а в Іспанії частка податку у ВВП у 2011 р., як і у 2010 р., становила 7,4% ВВП **. Щоправда, така динаміка фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб могла бути зумовлена як кон'юнктурним чинником та змінами в обсягах тінізації доходів, так і іншими змінами у механізмі стягнення податку (за максимальною ставкою оподатковується порівняно незначна частка доходів населення). Більш показовим є приклад Греції, де у 2010 р. при підвищенні максимальної ставки оподаткування доходів фізичних осіб з 40% до 49% відбулося зниження частки податку у ВВП з 5% до 4,4% ***. При цьому ставка 49% застосовувалася до доходу понад 100 тис. євро (раніше за ставкою 40% оподатковувався дохід понад 75 тис. євро), а кількість розрядів прогресивної шкали оподаткування збільшилася з 4 до 9 [8].

У 2010 р. Великобританія запровадила додаткову ставку податку на доходи фізичних осіб у розмірі 50% щодо доходів понад 150 тис. фунтів стерлінгів і обмежила відрахування з податкової бази для осіб, доходи яких перевищували 100 тис. фунтів стерлінгів. Це супроводжувалося зменшенням частки податку у ВВП з 10,4% у 2009 р. до 10% у 2010 р., а у відносно благополучному 2011 р. вона становила 10,1% ****.

Такі наслідки податкових реформ, спрямованих на збільшення доходів бюджету в тому числі за рахунок посилення соціальної справедливості в оподаткуванні (розв'язання проблеми фіскальної консолідації шляхом підвищення податкового навантаження на фінансово забезпечені верстви населення), ускладнюють формування податкової політики. З одного боку, існує суспільний "запит" на зменшення дефіциту фіскальних ресурсів за рахунок багатих громадян, а з іншого — підвищення ставок податків не завжди дає змогу досягти зрушень у подоланні розбалансованості державних фінансів.

Розбіжності між очікуваними і реальними наслідками фіскально орієнтованих податкових заходів іноді змушують країни ЄС змінювати напрям податкового реформування на протилежний. Це стосується, зокрема, вже згаданих Великобританії, Греції та Італії. Так, у 2013 р. Великобританія знизила максимальну ставку податку на доходи фізичних осіб до 45% (на 5 процентних пунктів), а Греція — до 46% (на 3 процентних пункти), перейшовши до прогресії з трьох ставок (за максимальною ставкою оподатковується дохід понад 42 тис. євро) *****; у 2010–2011 рр. максимальна ставка податку в Італії зросла з 44,9% до 47,3%, а у 2013 р. — зменшилася до 43%.

* Там же. — Р. 31, 177.

** Там же. — Р. 187.

*** Там же.

**** Там же.

***** 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.

Утім, не всі країни ЄС-15, які після рецесії 2008–2009 рр. посилили прогресію в оподаткуванні доходів фізичних осіб, згодом вдалися до протилежного кроку. Так, Португалія у 2010–2011 рр. підвищила максимальну ставку податку на доходи фізичних осіб з 42% до 50% (прогресивна шкала оподаткування складалася з восьми ставок і надбавки в 3,5% до кожної з них), а у 2012 р. запровадила надбавку 2,5% до доходу понад 153,3 тис. євро і скасувала надбавку 3,5%. Більше того, у 2013 р. максимальна ставка податку в Португалії зросла до 53%. Як результат, зросла частка податку на доходи фізичних осіб у ВВП з 5,7% у 2009 р. до 6,1% у 2011 р. *. У свою чергу, Іспанія після посилення у 2011 р. прогресії в оподаткуванні доходів фізичних осіб, яке не спричинило зниження його фіскальної ефективності, на 2012–2013 рр. також запровадила надбавки від 0,75% до 7% до кожної ставки податку.

Іншим прикладом реверсних податкових реформ у ЄС є повернення до прогресивного механізму стягнення податку на доходи фізичних осіб у Чехії та Словаччині. У 2008 р. Чехія 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% ВВП **), а у 2013 р. перейшла на малопрогресивне оподаткування доходів фізичних осіб за двома ставками — 15% і 22%. У Словаччині у 2004–2012 рр. податок на доходи фізичних осіб стягувався 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 невисока фіскальна ефективність податку була одним з чинників, які змусили Словаччину при ускладненні боргової ситуації у 2013 р. запровадити ще одну ставку оподаткування доходів фізичних осіб у розмірі 25%. Зазначимо також, що у 2011 р. Словаччина збільшила стандартну ставку ПДВ на 1 процентний пункт (до 20%), а у 2013 р. — базову ставку корпоративного податку на 4 процентних пункти (до 23%). У 2004 р. ці ставки, як і ставка податку на доходи фізичних осіб, були встановлені на рівні 19%.

У 2013 р. Греція, яка 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 тому самому році фіскальна ефективність оподаткування прибутку в країні знизилася з 2,5% до 2,1% ВВП ***).

Зростання ВВП створює підґрунтя для збільшення доходів бюджету за рахунок розширення бази оподаткування, чим актуалізує перехід від стратегії фіскальної консолідації до запровадження нових стимулюючих податкових заходів (несприятлива світова кон'юнктура посилила конкуренцію за ресурси ринку капіталу), а рецесія і хронічна розбалансованість державних фінансів зумовлюють нагальну потребу в удосконаленні податкових інструментів захоплення підприємництва як важливого кроці на шляху виходу з “пастки державного боргу”. Тому сьогодні можна спостерігати, що до зниження ставок податків вдаються країни ЄС, які знаходяться “на різних полюсах” за динамі-

* Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. — 2013 ed. — P. 187.

** Там же. — P. 187.

*** Там же. — P. 189.

кою економічного розвитку та рівнем дефіциту бюджету і державної заборгованості.

Так, Латвія завдяки зменшенню розбалансованості державних фінансів за одних із найвищих у ЄС темпів зростання ВВП у липні 2012 р. знизила стандартну ставку ПДВ (раніше найвищу в країнах Балтії) з 22% до 21%, а у 2013 р. — ставку податку на доходи фізичних осіб з 25% до 24% (в сусідніх Естонії та Литві — відповідно, 21% і 15%). Разом з тим у Латвії було передбачено зниження ставки оподаткування доходів фізичних осіб з 24% до 22% у 2014 р. і до 20% у 2015 р., але вирішили відмовитися від цього та здійснювати у 2014 р. більш "фіскально безпечне" зниження ставок соціальних платежів для працівників і роботодавців, відповідно, з 11% до 10,5% та з 24,03% до 23,59%*.

Показово, що у 2010 р. дефіцит бюджету в Латвії становив 8,1% ВВП (в умовах економічного спаду — на рівні 1,3%). У відповідь на це у 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 із зменшенням видатків держави на охорону здоров'я і трансфертів місцевим органам влади, а також обмеженням соціальних виплат [9].

Сьогодні лише окремі країни ЄС знижують базову ставку корпоративного податку. Переважно це ті, які або уникнули накопичення загрозливих обсягів державного боргу, або компенсують фіскальні втрати від такої трансформації підвищенням ставок інших податків, або мають порівняно високу базову ставку. Причому є країни, які знижують ставку оподаткування прибутку в декілька етапів (зокрема, після того, як у результаті першого зниження не відбулося зменшення фіскальної ефективності податку).

У 2012–2013 рр. в ЄС зниження базової ставки корпоративного податку мало місце у Швеції (з 26,3% до 22%), Італії (з 31,4% до 27,5%), Словенії (з 20% до 17%), Фінляндії (з 26% до 24,5%), Великобританії (з 26% до 23%), серед яких лише у Фінляндії та Швеції частка державного боргу у ВВП у 2013 р. становила до 60% ВВП. В Італії, Словенії, Фінляндії у 2012 р. було зафіксовано спад. В Італії у 2012 р. базова ставка оподаткування прибутку була значно вищою, ніж у середньому по ЄС-27 (23%), що не сприяло економічному зростанню; Словенія поєднала зниження базової ставки податку на прибуток з підвищенням стандартної ставки ПДВ з 20% до 22% і максимальної ставки податку на доходи фізичних осіб із 41% до 50% (на 2013–2014 рр.); у Великобританії у 2011 р. при зменшенні базової ставки корпоративного податку з 28% до 26% його фіскальна ефективність, як і у 2010 р., становила 3,1%** при підвищенні стандартної ставки ПДВ із 17,5% до 20%; Фінляндія після зменшення у 2012 р. базової ставки оподаткування прибутку підвищила у 2013 р. стандартну і знижені ставки ПДВ, відповідно, з 23% до 24% і з 9% та 13% до 10% і 14%.

* 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>.

** Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. — 2013 ed. — P. 189.

У 2014 р. у Великобританії та Фінляндії відбулося подальше зниження базової ставки корпоративного податку на 1 і 4,5 процентного пункта відповідно; очікувалося, що в Словенії базова ставка знизиться з 17% до 16% *, але цього не сталося.

Отже, ряд країн ЄС сьогодні знижує ставки деяких податків (зокрема, на доходи і прибуток), компенсуючи фіскальні втрати у разі розбалансованості державних фінансів ресурсами з інших податкових джерел, передусім, завдяки підвищенню 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 хиткою рівновагою посткризового відновлення, є характерними особливостями сучасної податкової політики у країнах ЄС.

У цілому на території Об'єднаної Європи у 2009–2014 рр. до підвищення стандартної та (або) знижених ставок ПДВ вдалися дев'ять країн з ЄС-15 (за винятком Бельгії, Данії, Німеччини, Люксембургу, Австрії, Швеції; у Данії та Швеції стандартна ставка ПДВ становить 25%) та всі нові країни ЄС-27. Чимало країн ЄС підвищували ставки цього податку неодноразово. Середня стандартна ставка ПДВ у країнах ЄС-15 у 2014 р. зросла порівняно з 2008 р. з 19,9% до 21,5%, а у нових країнах ЄС – з 18,8% до 21,3%. У квітні 2014 р. стандартна ставка податку становила менш як 20% у чотирьох країнах – Люксембургу, Кіпрі, Мальті та Німеччині (у 2010 р. таких країн було дев'ять), варіюючи у постсоціалістичних країнах ЄС від 20% у Болгарії, Естонії, Словаччині до 27% в Угорщині. При цьому нагадаємо, що у Болгарії, Естонії, Німеччині та Люксембургу дефіцит бюджету у 2012 р. був меншим від 1% ВВП.

Лише у 2014 р. відбулися підвищення стандартної та однієї із знижених ставок ПДВ у Франції – з 19,6% і 7% до 20% і 10% відповідно, а також чергове зростання ставок цього податку в Кіпрі (стандартної – з 18% до 19%, зниженої – з 8% до 9%). Про наміри найближчим часом знизити ставки ПДВ не оголошувала жодна країна ЄС (у Люксембургу заплановано підвищення стандартної ставки податку з 15% до 17% з 1 січня 2015 р.) **.

Дедалі більше використання фіскального потенціалу ПДВ є одним з прикладів частих змін в оподаткуванні країн ЄС у зв'язку з новими викликами і загрозами посткризового відновлення. Крім того, чимало країн Об'єднаної Європи сьогодні коригують ставки податку на доходи фізичних осіб та корпоративного податку, іноді змінюючи напрям податкового реформування на протилежний.

У 2011–2012 рр. 13 країн ЄС збільшили ставки соціальних платежів для працівників та 10 країн – для роботодавців; зниження ставок соціального оподаткування для суб'єктів ринку відбулося лише в Ірландії (з 8,5% до 4,25%), Польщі

* 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.

** International VAT Services. EU VAT Rates 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.html>.

(з 17,61% до 17,38%), Швеції (з 23,43% до 20,92%) *. При цьому Ірландія встановила найнезначніше в ЄС податкове навантаження на підприємницький сектор (ставка корпоративного податку дорівнює 12,5% і є найнижчою в ЄС-15) при збільшенні стандартної ставки ПДВ з 21% до 23% (2012 р.).

Зазначимо також, що у 2012 – I півріччі 2013 р. Болгарія, Естонія, Греція, Іспанія, Італія, Кіпр, Литва, Люксембург, Угорщина, Мальта, Польща, Португалія підвищили ставки індивідуальних акцизів на енергетичні продукти і електроенергію; Естонія, Ірландія, Греція, Іспанія, Кіпр, Литва, Люксембург, Угорщина, Мальта, Нідерланди, Австрія, Польща, Португалія, Румунія, Словенія та Великобританія збільшили ставки індивідуального акцизного оподаткування алкогольних напоїв і тютюнової продукції **.

Тепер у контексті досвіду податкового реформування в країнах – учасниках ЄС проаналізуємо фіскально орієнтовані та бюджетні заходи України, передбачені Законом України № 1166-VII. Відповідно до нього, в Україні відбулися (передбачено) такі зміни:

– відмова від зниження ставки ПДВ з 20% до 17% у 2015 р. і ставки податку на прибуток з 18% до 16% у 2015–2016 рр.;

– запровадження ставки ПДВ у розмірі 7% на лікарські засоби і вироби медичного призначення;

– звільнення з 1 жовтня 2014 р. від оподаткування ПДВ операцій з постачання та експорту зернових і технічних культур, за винятком їх першого постачання та експорту сільськогосподарськими виробниками;

– включення до бази оподаткування доходів фізичних осіб суми пенсійних виплат, які перевищують 10 тис. грн., – у сумі такого перевищення;

– включення до бази оподаткування 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 травня 2014 р.), тютюнових виробів (на 31,5% з липня 2014 р.), спирту й алкогольних напоїв (на 25% з 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;

* Social Security Programs Throughout the World: Europe, 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ssa.gov/policy/docs/progdsc/ssptw/2010-2011/europe/index.html>; Social Security Programs Throughout the World: Europe, 2012 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ssa.gov/policy/docs/progdsc/ssptw/2012-2013/europe/index.html>.

** 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.

- визначення базою оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, загальної площі об'єкта замість житлової;
- запровадження 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 формах;
- 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 (передбачають істотне скорочення дефіциту бюджету в стислі строки) ухвалювалися країнами ЄС, які 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 Румунії, в якій у 2010 р. було зафіксовано дефіцит бюджету на рівні 6,8% ВВП при його падінні з темпом в 1,1%. У 2011 р. країна підвищила стандартну ставку ПДВ на 5 процентних пунктів (до 24%), ставки акцизного і соціального оподаткування, розширила базу оподаткування доходів фізичних осіб, а також обмежила розмір заробітної плати та чисельність зайнятих у державному секторі, відмовилася від підвищення пенсій, скоротила неефективні соціальні виплати, обмежила виплату субсидій на опалення та провела реформу охорони здоров'я [9]. Завдяки таким заходам Румунії вдалося у 2012 р. зменшити дефіцит бюджету до 2,9% ВВП, забезпечивши при цьому перехід економіки у фазу економічного зростання.

Правда, не в усіх країнах ЄС жорстка фіскальна консолідація приводила до відчутного поліпшення фіскальної ситуації. Зокрема, в Греції у 2011 р. крім підвищення ставок ПДВ вживалися заходи щодо зменшення податкових витрат і вдосконалення податкового адміністрування одночасно із значним скороченням соціальних видатків бюджету [9]. Проте у 2012 р. порівняно з 2010 р. дефіцит бюджету країни зменшився лише з 10,8% до 10% ВВП при поглибленні кризових явищ в економіці (це стало однією з причин згаданих прецедентів зниження фіскальної ефективності податків при підвищенні їх ставок), а у 2013 р. державний борг країни подолав позначку 175% ВВП.

З огляду на це можна зробити висновок, що в разі зволікання з реалізацією стратегії фіскальної консолідації (особливо за відсутності позитивних зрушень у динаміці економічного розвитку і наявності структурних проблем) розробити пакет фіскально орієнтованих заходів, здатних збільшити надходження до бюджету без помітного негативного впливу на соціально-економічні процеси, стає дедалі важче.

В Україні у 2013 р. порівняно з 2012 р. спостерігалися збільшення дефіциту Зведеного бюджету з 3,6% до 4,37% ВВП * та подальше погіршення макроеко-

* Показники виконання Державного бюджету України за січень – грудень 2012–2013 років [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=77643.

номічної динаміки (темپ зростання ВВП знизився з 5,2% у 2011 р. до 0,3% у 2012 р.; у 2013 р. зростання повністю припинилося *). При цьому державний борг збільшився з 28,3% до 33,3% ВВП (державний і гарантований державою борг — з 36,6% до 40,5% ВВП) **. Більше того, за експертними оцінками, у 2014 р. в Україні очікується економічний спад на рівні щонайменше 3% з подальшим ускладненням фіскальних і боргових проблем [10]. За таких обставин реалізація стратегії фіскальної консолідації є не лише неминучою, а й навіть дещо запізнілою.

Проте не менш важливо дати відповідь на інше запитання: чи зможуть передбачені згаданим Законом України № 1166-VII зміни в оподаткуванні забезпечити зменшення розбалансованості державних фінансів при сповільненні падіння (зростанні) ВВП? Відмова від зниження ставки податку на прибуток в Україні у 2015–2016 рр. є виправданою за гострого дефіциту фіскальних ресурсів і відповідає сучасній європейській тенденції виваженого підходу до зниження ставок корпоративного оподаткування. Спочатку Податковим кодексом України передбачалося поетапне зниження ставки податку на прибуток з 25% до 16% у 2011–2014 рр. (у 2014 р. ставка мала зменшитися з 19% до 16%). Але наприкінці 2013 р. було ухвалене рішення про зменшення цієї ставки до 16% у 2014–2016 рр.; з 1 січня 2014 р. вона встановлена на рівні 18%. Зауважимо, що у 2013 р. зниження ставки податку на прибуток на 1 процентний пункт супроводжувалося як скороченням його надходжень в абсолютному вимірі на 1,4%, так і зменшенням його частки у ВВП з 3,92% до 3,78% ***. У 2014 р. зниження ставки оподаткування прибутку відбулося на фоні погіршення кон'юнктури, що створило передумови для чергового падіння фіскальної ефективності податку (у тому числі за рахунок звуження бази оподаткування у світлі очікуваного зменшення обсягів прибутку суб'єктів ринку; за несприятливої економічної та політичної ситуації зниження ставки навряд чи сприятиме активізації господарювання). Тому встановлення ставки податку на прибуток в Україні на порівняно невисокому рівні у 18% на постійній основі є важливим заходом фіскальної консолідації без помітного негативного впливу на соціально-економічні процеси. Тут доречно буде згадати, що Словенія, яка зіткнулася із загостренням фіскальних і 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 з 20% до 17%, яке наприкінці 2013 р. було перенесене з 2014 р. на 2015 р. і скасоване зазначеним Законом України № 1166-VII, входило у суперечність з тенденцією посилення фіскальної ролі цього податку в країнах ЄС, де він підтвердив своє реноме надійного джерела податкових надходжень. Крім того, у 2013 р. було зафіксоване зниження част-

* 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/>.

** Державний та гарантований державою борг України станом на 31.12.2013 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=224493.

*** Розраховано за даними Державної казначейської служби України.

ки ПДВ у ВВП України з 9,84% до 8,81% *, що є ще одним аргументом на користь цього фіскально орієнтованого заходу.

Запровадження ставки ПДВ у розмірі 7% до операцій з постачання лікарських засобів і виробів медичного призначення, які раніше звільнялися від оподаткування, дасть змогу забезпечити додаткові надходження до бюджету. Але така трансформація відбулася в умовах доволі істотної девальвації гривні, що посилило ефект зростання цін на медичну продукцію (як імпорту, так і вітчизняну, адже при виробництві останньої може використовуватись імпортна сировина). Дане нововведення також пов'язане з ризиком збільшення тіньових оборотів на ринку лікарських засобів і виробів медичного призначення і зловживань у зв'язку із застосуванням зниженої ставки податку, а тому потребує додаткових заходів 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 надане право залишати у своєму розпорядженні суми ПДВ, які в разі відсутності такого права повинні були сплачуватися до бюджету), унеможливить відшкодування податку шляхом оформлення фіктивного експорту цих культур.

Розширення бази оподаткування доходів фізичних осіб за розбалансованості державних фінансів відбулося не лише в Україні, а й у ряді країн ЄС (зокрема, у 2011 р. крім уже згаданої Румунії до такого кроку вдалася Ірландія [9]). Причому у нас таке розширення має ознаки “надбавки соціальної справедливості” (левова частка пенсіонерів мають пенсії до 10 тис. грн.; доволі вузьким є також коло осіб, які отримують проценти, річний обсяг яких перевищує 17 прожиткових мінімумів).

Іншою вітчизняною новацією у стягненні податку на доходи фізичних осіб є запровадження прогресивної шкали в оподаткуванні процентів, дивідендів, роялті та інвестиційного доходу за трьома ставками: 15% – на дохід до 204 прожиткових мінімумів, 20% – на дохід від 204 до 396 прожиткових мінімумів і 25% – на дохід понад 396 прожиткових мінімумів. Так, у 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 стягнення податку. Серед ризиків започаткування практики оподаткування пасивних доходів відразу за ставками 15–25% (а не 5%, як це було раніше передбачено Податковим кодексом України) – можливе збільшення обсягів тінізації таких доходів і скорочення банківських депозитів, що є вкрай небажаним.

Водночас зауважимо, що підвищення податкового навантаження на пасивні доходи є характерним для країн ЄС. Зокрема, у 2012 р. програма фіскальної консолідації, наприклад, у Португалії передбачала підвищення ставок прибуткового оподаткування інвестиційного доходу: ставка податку на дохід від приросту капіталу зросла з 20% до 25%, на інвестиційний дохід резидентів, отриманий у податкових гаванях, – з 21,5% до 30% **.

* Розраховано за даними Державної казначейської служби України.

** 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>.

Звернемо увагу ще на один момент. Спочатку законопроект "Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні" передбачав посилення прогресивності оподаткування доходів фізичних осіб шляхом встановлення, поряд із ставками 15% і 17%, трьох нових ставок — 20%, 25% та 30% на всі види доходу, включаючи дивіденди, проценти, роялті, інвестиційний дохід. Утім, ця норма не дістала підтримки при обговоренні. Ми також не вважаємо її доцільною, оскільки за невирішеної проблеми приховування від оподаткування високих доходів (у тому числі непоодиноких випадків виплати заробітної плати "в конвертах") таке посилення прогресії в оподаткуванні може призвести до збільшення обсягів їх тінізації, отже, не дасть очікуваного фіскального ефекту. Ми вже говорили також про те, що у ряді країн ЄС підвищення максимальної ставки (збільшення розрядів шкали) податку на доходи фізичних осіб не виправдало сподівань, які на нього поклалися, після чого відбулися реверсні реформи; у 2013 р. серед постсоціалістичних країн ЄС лише в Словенії податок на доходи фізичних осіб стягувався за більше ніж двома ставками (у Польщі, Чехії та Словаччині — за двома ставками).

На нашу думку, дійовим заходом боротьби з тінізацією заробітної плати та інших доходів фізичних осіб в Україні може стати введення непрямих методів контролю за цими доходами на основі їх порівняння з витратами (наприклад, за допомогою контролю за дорогими покупками) *.

Передбачені Законом України № 1166-VII зміни у стягненні акцизного податку відповідають сучасним тенденціям посилення фіскальної ролі індивідуальних акцизів у країнах ЄС. Проте підвищення ставок акцизного оподаткування в нашій країні на 25% і більше пов'язане з ризиком згорання вітчизняного виробництва відповідної підакцизної продукції і збільшення тінєвих оборотів щодо її імпорту та реалізації. У 2011 р. за підвищення ставок акцизного податку вже спостерігалось зниження обсягів виробництва ряду підакцизних товарів: горілки — на 21,4%, спирту — на 20,3%, цигарок — на 7,3%, дизельного пального — на 28,3% **. При цьому фіскальна ефективність податку навіть знизилася з 2,62% до 2,61% ВВП ***.

У 2012 р. в Україні ставки акцизів на пиво зросли на 7,4%, етиловий спирт — на 8,9%, цигарки — на 15%, легкі дистилляти — в 10,7 разів, при цьому частка акцизного податку у ВВП збільшилася лише на 0,12 процентного пункту (до 2,73%); у 2013 р. остання взагалі впала до найнижчої у 2010–2013 рр. позначки — 2,54% **** (за підвищення ставок оподаткування). Таким чином, без паралельної реалізації заходів щодо боротьби з контрабандою підакцизної продукції та вдосконалення податкового адміністрування не варто покладати надії також і на акцизний податок як на джерело покриття "значних фіскальних розривів". У разі ж дотримання даної умови забезпечити додаткові надходження до бюджету без помітного нега-

* Шляхи поліпшення адміністрування податку на доходи фізичних осіб в Україні вже розглядалися у [11; 12].

** 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.

*** Розраховано за даними Державної казначейської служби України.

**** Розраховано за даними Державної казначейської служби України.

тивного впливу на соціально-економічні процеси можна за рахунок запозичення європейського досвіду акцизного оподаткування продуктів харчування і напоїв, шкідливих для здоров'я людини [4, с. 84].

Підвищення ставок плати за користування надрами щодо газового конденсату з 39% до 42% слід також оцінювати позитивно. У 2011–2012 рр. більше половини створеної на видобувних підприємствах природної ренти не вилучалося до бюджету, а залишалося в розпорядженні власників цих підприємств [13]. Це свідчить про доволі вагомий потенціал збільшення податкових надходжень за рахунок удосконалення стягнення ресурсних платежів.

Визначення базою оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, загальної площі об'єкта житлової нерухомості забезпечить збільшення податкових надходжень. Утім, фіскально ще ефективнішим цей податок може стати при розширенні його податкової бази шляхом включення до неї не лише об'єктів житлової нерухомості. Можливим і виправданим є також підвищення ставок оподаткування для дорогої нерухомості. І головне – це не матиме помітного негативного впливу на соціально-економічні процеси.

Водночас зазначимо, що ухвалення Закону України № 1166-VII не вирішило завдання оптимізації системи податкових пільг. У 2011 р. сума втрат від податкових пільг зросла на 13,5%, а у 2012 р. – ще на 1,8%; частка цих втрат у ВВП збільшилася з 2,62% у 2010 р. до 2,72% у 2012 р. *. При цьому практика пільгового оподаткування в Україні призводить до надмірних диспропорцій у розподілі податкового навантаження за видами економічної діяльності [14, с. 34–36]. З огляду на це необхідно посилити контроль за наданням податкових пільг на основі запровадження системи моніторингу за їх ефективністю (результативність цього заходу залежатиме від того, чи буде внесено зміни до Податкового кодексу України щодо уточнення напрямів і термінів використання галузевих пільг) і скасувати неефективні податкові пільги.

Висновки

Складна ситуація із збалансуванням державних фінансів і зростання державного боргу змушують більшість країн ЄС у процесі пошуку компромісу між забезпеченням фіскальної консолідації та створенням умов для зростання ВВП дедалі частіше дбати, насамперед, про досягнення фіскальної стабільності. При цьому європейські країни вдаються до підвищення ставок ПДВ та інших податків, а також соціальних платежів. Лише окремі з них знижують ставки оподаткування, керуючись міркуваннями сприяння зростанню ВВП чи зважаючи на неоднозначні наслідки їх попереднього підвищення. Непоодинокую в ЄС є й практика зниження податкового навантаження на підприємницький сектор і доходи громадян після поліпшення ситуації з наповненням бюджету в тому числі шляхом посилення фіскальної ролі окремих податків на споживання.

Ухвалення Закону України “Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні” передбачає подальші зміни в оподаткуванні у нашій державі, які в цілому відповідають новітнім тенденціям податкового реформування у країнах ЄС, що реалізують стратегію

* Розраховано на основі даних щодо скоригованої суми втрат від надання податкових пільг в Україні, наведених у [14, с. 34–35].

фіскальної консолідації. Відмова від запланованого на 2015–2016 рр. зниження ставок ПДВ і податку на прибуток, інші заходи посилення фіскальної ролі податків на споживання, запровадження прогресії в оподаткуванні пасивних доходів населення і включення до бази оподаткування 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 з удосконалення податкового адміністрування.

При подальшій податковій реформі в Україні слід акцентувати увагу, зокрема, на: посиленні контролю за наданням податкових пільг (на основі запровадження моніторингу за їх ефективністю) та скасуванні неефективних пільгових інструментів в оподаткуванні; введенні непрямих методів контролю за доходами населення шляхом порівняння доходів з витратами для зменшення обсягів приховування від оподаткування високих доходів; коригування механізму стягнення податку на майно, відмінне від земельної ділянки, у напрямі подальшого розширення його податкової бази і запровадження нових (вищих) ставок оподаткування дорогої житлової нерухомості як практичного втілення ідеї підвищення податкової справедливості на основі включення до податкової системи "податку на багатство".

Список використаної літератури

1. *Борко Ю.* Расширение и углубление европейской интеграции // *Мировая экономика и международные отношения.* — 2004. — № 7. — С. 24.
2. Вступление Хорватии в ЕС принесло стране больше сомнений, чем уверенности в будущем [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://inosmi.ru/world/20130816/211945427.html>.
3. *Соколовська А.М., Кошук Т.В.* Податкова політика в Україні в контексті тенденцій реформування оподаткування у країнах ЄС // *Фінанси України.* — 2012. — № 1. — С. 94–115.
4. *Мельник В.М., Кошук Т.В.* Сучасна податкова політика у країнах ЄС-15 // *Економіка України.* — 2012. — № 6. — С. 73–85.
5. *Мельник В.М., Кошук Т.В.* Сучасні податкові реформи у нових країнах — учасниках ЄС // *Економіка і прогнозування.* — 2012. — № 3. — С. 102–117.
6. *Єфименко Т.І., Гасанов С.С., Кудряшов В.П.* Фіскальна консолідація в контексті антикризового регулювання // *Фінанси України.* — 2013. — № 2. — С. 7–12.
7. *Кудряшов В.П.* Фіскальна консолідація та її впливи // *Економіка України.* — 2013. — № 9. — С. 31–46.
8. *Квашнин Ю.* Кризис в Греции // *Мировая экономика и международные отношения.* — 2011. — № 4. — С. 71.
9. Продолжение курса на бюджетную консолидацию // Бюллетень "Бюджетного вестника". — 2011. — июнь [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fm/2011/02/update/fmindexr.pdf>.

10. Довган Д. Фонд допомоги Україні // Дзеркало тижня. Україна. – 2014. – № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://gazeta.dt.ua/finances/fond-dopomogi-ukrayini-_.html.
11. Мельник В.М. Застосування непрямих методів визначення об'єкта оподаткування з податку на доходи фізичних осіб // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 5. – С. 106–109.
12. Мельник В.М. Фіскальна ефективність податку з доходів фізичних осіб в Україні: можливості зростання // Фінанси України. – 2007. – № 12. – С. 38–48.
13. Башко В.Й. Антициклічна фіскальна політика у країнах із сировинною залежністю економіки // Економіка і прогнозування. – 2012. – № 2. – С. 56–57.
14. Соколовська А.М. Особливості податкової системи України та напрями її коригування // Фінанси України. – 2013. – № 9. – С. 26–44.

References

1. Borko Yu. *Rasshirenie i uglublenie evropeiskoi integratsii* [Spreading and deepening of the European integration]. *Mirovaya Ekonomika i Mezhdunarodnye Otnosheniya – World Economy and International Relations*, 2004, No. 7, p. 24 [in Russian].
2. *Vstuplenie Khorvatii v ES prineslo strane bol'she somnenii, chem uverenosti v budushchem* [Entry of Croatia in EC gave more doubts, than the assurance in the future, to the country], available at: <http://inosmi.ru/world/20130816/211945427.html> [in Russian].
3. Sokolovs'ka A.M., Koshchuk T.V. *Podatkova polityka v Ukraini v konteksti tendentsii reformuvannya opodatkovannya u krainakh ES* [Ukraine's tax policy in the context of tendencies of the taxation reformation in countries of EC]. *Finansy Ukrainy – Ukraine's Finances*, 2012, No. 1, pp. 94–115 [in Ukrainian].
4. Mel'nyk V.M., Koshchuk T.V. *Suchasna podatkova polityka u krainakh ES-15* [The modern tax policy in countries EC-15]. *Ekonomika Ukrainy – Economy of Ukraine*, 2012, No. 6, pp. 73–85 [in Ukrainian].
5. Mel'nyk V.M., Koshchuk T.V. *Suchasni podatkovi reformy u novykh krainakh – uchashnytsyakh ES* [Modern tax reforms in new countries – members of EC]. *Ekonomika i Prognozuvannya – Economy and Forecasting*, 2012, No. 3, pp. 102–117 [in Ukrainian].
6. Efymenko T.I., Gasanov S.S., Kudryashov V.P. *Fiskal'na konsolidatsiya v konteksti antykrizovogo reguluyuvannya* [Fiscal consolidation in the context of anticrisis regulation]. *Finansy Ukrainy – Ukraine's Finances*, 2013, No. 2, pp. 7–12 [in Ukrainian].
7. Kudryashov V.P. *Fiskal'na konsolidatsiya ta ii vplyvy* [Fiscal consolidation and its effects]. *Ekonomika Ukrainy – Economy of Ukraine*, 2013, No. 9, pp. 31–46 [in Ukrainian].
8. Kvashnin Yu. *Krizis v Gretsii* [Crisis in Greece]. *Mirovaya Ekonomika i Mezhdunarodnye Otnosheniya – World Economy and International Relations*, 2011, No. 4, p. 71 [in Russian].
9. *Prodolzhenie kursa na byudzhetnuyu konsolidatsiyu* [Continuation of the course to a budget consolidation]. *Byulleten' "Byudzhetnogo Vestnika" – Bull. of "Budget Journal"*, 2011, June, available at: <http://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fm/2011/02/update/fmindexr.pdf> [in Russian].
10. Dovgan D. *Fond dopomogy Ukraini* [Relief fund for Ukraine]. *Dzerkalo Tyzhnya. Ukraina – Week's Mirror. Ukraine*, 2014, No. 11, available at: http://gazeta.dt.ua/finances/fond-dopomogi-ukrayini-_.html [in Ukrainian].

11. Mel'nyk V.M. *Zastosuvannya nepryamykh metodiv vyznachennya ob'ekta opodatkovannya z podatku na dokhody fizychnykh osib* [Application of indirect methods of determination of a taxation object for the tax on natural person's incomes]. *Formuvannya Rynkovykh Vidnosyn v Ukraini – Formation of Market Relations in Ukraine*, 2007, No. 5, pp. 106–109 [in Ukrainian].

12. Mel'nyk V.M. *Fiskal'na efektyvnist' podatku z dokhodiv fizychnykh osib v Ukraini: mozhlyvosti zrostannya* [Fiscal efficiency of the tax on natural person's incomes in Ukraine: possibilities of a growth]. *Finansy Ukrainy – Ukraine's Finances*, 2007, No. 12, pp. 38–48 [in Ukrainian].

13. Bashko V.I. *Antytsyklichna fiskal'na polityka u krainakh iz syrovynnoyu zalezhnistyu ekonomiky* [The anticyclic fiscal policy in countries, where the economy depends on raw materials]. *Ekonomika i Prognozuvannya – Economy and Forecasting*, 2012, No. 2, pp. 56–57 [in Ukrainian].

14. Sokolovs'ka A.M. *Osoblyvosti podatkovoi systemy Ukrainy ta napryamy ii koryguvannya* [Peculiarities of Ukraine's tax system and the directions of its correction]. *Finansy Ukrainy – Ukraine's Finances*, 2013, No. 9, pp. 26–44 [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 18 квітня 2014 р.
