https://doi.org/10.15407/economyukr.2023.10.044
УДК 336.221.4
JEL: H20, H27, H29

**Н.Б. ФРОЛОВА**, канд. екон. наук,
старший науковий співробітник відділу публічних фінансів
ДУ «Інститут економіки та прогнозування НАН України»
вул. Панаса Мирного, 26, 01011, Київ, Україна
e-mail: nata.frolova99@gmail.com
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-7979-950X

# МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ У ПОСТПАНДЕМІЧНИЙ І ВОЄННИЙ ПЕРІОДИ

*Узагальнено міжнародний досвід реформування систем оподаткування доходів у воєнних і поствоєнних умовах, зокрема, проведено порівняння підходів до реформування податкових систем у США, Швеції, Данії, Франції і Великій Британії. Показано, що тактика оподаткування надприбутків тривалий час широко практикувалася після закінчення війни, у постпандемічний період і під час сучасної енергетичної кризи в країнах ЄС.*

***Ключові слова**: податок на багатство; внесок солідарності з надприбутків; воєнний стан; постпандемічний період.*

В умовах воєнного стану важливими чинниками акумулювання податкових надходжень є збереження існуючої податкової бази і пошуки можливостей її розширення за рахунок нових джерел податкових надходжень. З огляду на це, тривають дискусії навколо доцільності зниження порівняно з європейськими у воєнних і поствоєнних умовах ставок основних податків, передусім податку на прибуток підприємств. Прихильники такої ідеї посилаються на досвід деяких європейських країн, зокрема Ірлан-

Цитування: Фролова Н.Б. Міжнародний досвід реформування системи оподаткування доходів у постпандемічний і воєнний періоди. *Економіка України.* 2023. № 10. С. 44—57. https://doi.org/10.15407/economyukr.2023.10.044

© Видавець ВД «Академперіодика» НАН України, 2023. Стаття опублікована на умовах відкритого доступу за ліцензією CC BY-NC-ND license (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

дії, де дійсно застосовується одна з найнижчих ставок корпоративного податку в Європі — 12,5 % [1]. Утім, слід зазначити, що в Ірландії зниження базової ставки податку на прибуток сталося не за рік чи два, а відбувалося поступово, протягом майже 15 років: з 50 % у 1988 р. до 12,5 % у 2003 р. Експерти також визнають, що важливий вплив на інвестиційну привабливість Ірландії порівняно з іншими країнами з низьким рівнем оподаткування справив той факт, що вона є членом ЄС [1]. Відсутність гарантій економічних свобод (зокрема, свободи бізнесу, свободи торгівлі, податкової свободи, свободи інвестицій тощо) і наявність корупції у країні нівелюють переваги скорочення податкового рівня з точки зору можливостей для її інвестиційного розвитку і економічного зростання [2]. Так, Україна в рейтингу країн за індексом економічної свободи у 2020 р. посіла 126-те місце, тоді як, наприклад, Ірландія — 10-те [2]. У свою чергу, А. Соколовська аргументує позицію, що зниження ставок податків не гарантує зменшення масштабів неофіційної діяльності. На основі аналізу фіскальної ефективності податків, ставки яких пропонується знизити, і податків-компенсаторів вона вказує на наявність високих фіскальних ризиків радикального зниження ставок бюджетоутворюючих податків і неможливість такого їх зниження під час війни [3]. З огляду на це, апробація міжнародного досвіду для цілей реалізації вітчизняної податкової політики, на нашу думку, має відбуватися з урахуванням особливостей, притаманних країнам у воєнний і поствоєнний періоди.

Отже, **мета статті** — узагальнити історичний досвід різних країн з реформування систем оподаткування доходів в умовах війни, у поствоєнному і постпандемічному періодах.

## РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ У ВОЄННИЙ І ПОСТВОЄННИЙ ПЕРІОДИ НА ПРИКЛАДІ США І ВЕЛИКОЇ БРИТАНІЇ

Американські науковці С. Бенк і К. Старк зазначають, що історію американської податкової системи можна написати як історію воєн, у яких були задіяні США. Починаючи з англо-американської війни 1812 р., під час кожної війни відбувалося збільшення рівня оподаткування й навіть впроваджувалися спеціальні воєнні збори. Зміни в оподаткуванні під час воєн були обумовлені, з одного боку, зростаючою потребою в державних видатках на фінансування війни (наприклад, під час Другої сві-

[1] Україна має моральне право встановити низьку ставку податку на прибуток на післявоєнний період, — автор податкової реформи. *Українські новини*. 2022. 24 бер. URL: https://ukranews.com/ua/news/922883-ukrayina-maye-moralne-pravo-vstanovyty-nyzku-stavku-podatku-na-prybutok-na-pislyavoyennyj-period (дата звернення: 02.07.2023).

[2] Economic Freedom. *Fraser Institute*. URL: https://www.fraserinstitute.org/economic-freedom/dataset?geozone=world&year=2020&page=dataset&min-year=2&max-year=0&filter=1&sort-field=country&so (дата звернення: 28.07.2023).

тової війни бюджетний дефіцит США становив понад 30 % ВВП), а з іншого — згуртованістю суспільства навколо «прапора». Люди погоджувалися на вищі податки, оскільки вважали їх своєрідною платою за свою свободу й безпеку, а також підтримкою тих, хто бився на війні [4, p. 70]. Як висловився американський політолог Д. Мейхью, «…податки ніколи не бувають популярними, але вони ніколи не бувають більш популярними, ніж під час війни». Так, за Громадянської війни в США, наприклад, були запроваджені податок на спадщину і податок на доходи фізичних осіб, яким оподатковувалися доходи заможних верств населення. За Другої світової війни в 1942 р. цей податок став масовим і поширився майже на всі верстви населення. Тоді ж було запроваджено так званий «акцизний збір на оборону» (Defense tax stamp), який стягувався з автомобілів, що в'їжджали в США [3].

Утім на початку війни у В'єтнамі в 1962—1964 рр. уряд Дж. Кеннеді не лише не підвищив податки, а, навпаки, навіть знизив податковий тягар, оскільки передбачалося, що війна буде нетривалою і недорогою. Однак уже в 1968 р. було встановлено надбавку в розмірі 10 % до чинної ставки податків на доходи фізичних осіб і на прибуток підприємств [4].

На відміну від попередніх воєн, під час війни в Іраку (2003—2011 рр.) уряд Дж. Буша-мол. не підвищив податки, хоча, за останніми даними, США витратили на цю війну понад 1,9 трлн дол. [5] На думку багатьох експертів, основним чинником цієї «історичної аномалії» був політичний тиск з боку опозиції, яка виступала проти війни в Іраку. Не останню роль у цьому також відіграв той факт, що, оскільки з 1973 р. в США скасовано призов і збройні сили формуються на контрактній основі, американські платники податків уже не мають такого прагнення зазнавати фінансових збитків під час війни, як за часів, коли у воєнних діях брали участь пересічні громадяни [4].

У період світових воєн уряд Великої Британії, як і США, вдавався до збільшення податків і, насамперед, податків на доходи фізичних осіб і на спадщину для найбагатших верств населення. Так, максимальна гранична ставка податку на доходи зросла з 75 % у 1938 р. до 98 % у 1941 р. і залишалася на цьому рівні до 1952 р., опустившись до 89 % лише у 1978 р. Максимальна ставка податку на спадщину зросла з 50 % у 1938 р. до 65 % під час війни, а в період з 1949 по 1968 р. цей податок стягувався за ставкою 80 %. Завдяки цьому Британія відновила свій економічний розвиток і змогла

[3] War Tax Resistance. *NWTRCC*. URL: https://nwtrcc.org/resist/war-tax-resistance/ (дата звернення: 20.07.2023).

[4] Rosenbaum D.E. History shows tax cuts seldom mix with a war. *The Gainesville Sun*. 2003. Mar 08. URL: https://www.gainesville.com/story/news/2003/03/09/history-shows-tax-cuts-seldom-mix-with-a-war/31630423007/ (дата звернення: 15.07.2023).

[5] Crawford N.C. The Iraq War has cost the US nearly $2 trillion. *Military Times*. 2020. Feb 06. URL: https://www.militarytimes.com/opinion/commentary/2020/02/06/the-iraq-war-has-cost-the-us-nearly-2-trillion/ (дата звернення: 16.07.2023).

побудувати державу загального добробуту [6]. Варто наголосити, що другим за значенням після податку на доходи фізичних осіб у Великій Британії у період з 1918 по 1926 р. був податок на надприбутки (Excess profits duty), який було запроваджено як тимчасовий захід із залучення доходів на тлі зростаючого дефіциту бюджету. На його частку в 1920—1921 рр. припало понад 32 % податкових надходжень бюджету держави [5, p. 4].

Застосування податку на надприбутки підприємств було досить поширеним явищем під час Першої світової війни, причому не лише в європейських країнах, а й у США, Канаді й навіть Австралії та Новій Зеландії. Одним з перших цей податок запровадив у 1915 р. уряд Данії з метою оподаткування надприбутків підприємств — експортерів продуктів харчування до Німеччини, завдяки чому він дістав назву «податку на гуляш». Цей податок стягувався за прогресивною шкалою ставок, що варіювалися в межах від 8 до 20 %.

Водночас у переважній більшості країн ставки податку на надприбутки були істотно вищими і сягали, наприклад, у США 95 %, у Великій Британії — 80 %, у Канаді — 75 %, у Франції — 60 %. Цим податком обкладалися надприбутки, тобто суми, що перевищували «довоєнний стандартний прибуток підприємств», який визначався, як правило, або як середньорічний прибуток підприємства за останні два-три роки (іноді п'ять), що передували початку світової війни, або як частка капіталу, яку мало підприємство станом на кінець останнього року перед війною, що розраховувалась із застосуванням законодавчо встановленого коефіцієнта (його рівень у Великій Британії варіювався в межах від 6 до 8 %). Після початку Другої світової війни уряди Великої Британії, Канади і США відновили податок на надприбуток. Так, у США в 1943 р. його надходження забезпечили майже 22 % сукупних доходів бюджету, що становило близько 2,2 % ВВП [6].

## РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ У ПОСТПАНДЕМІЧНИЙ ПЕРІОД

Акумулювання додаткових бюджетних коштів шляхом оподаткування надприбутків набуває особливої актуальності в наш кризовий час. Так, у відповідь на глобальну соціально-економічну кризу, спричинену як негативними наслідками пандемії COVID-19, так і зростанням цін на енергоносії через воєнну агресію РФ, Рада ЄС 30 вересня 2022 р. затвердила проєкт одноразового загальноєвропейського податку, який повинні будуть сплатити всі учасники паливно-енергетичного ринку (за невеликим винятком) паралельно з податком на прибуток підприємств,

[6] Kenner D. Post-war reconstruction involved taxing richest — it could be a model for building a low carbon economy. *The Conversation.* 2020. May 08. URL: https://theconversation.com/post-war-reconstruction-involved-taxing-richest-it-could-be-a-model-for-building-a-low-carbon-economy-137717 (дата звернення: 25.07.2023).

що дістав назву «внесок солідарності з надприбутків» (solidarity contribution on excess profit). Колишній прем'єр-міністр Великої Британії Б. Джонсон вважає справедливим оподатковувати більше тих, хто має більше ресурсів, і натомість надати допомогу тим, хто опинився в стані безробіття і боргів: «Подібно до того, як тих, хто має ширші плечі, просили взяти участь у війні, так найбагатші повинні допомогти громадам стати на ноги сьогодні» [7].

Мінімальна ставка, за якою уряди країн ЄС можуть стягувати внесок солідарності з надприбутків, становить 33 %, а максимальна є необмеженою, тобто аж до 100 %. Більшість країн ЄС запровадила внесок солідарності з надприбутків за мінімальною ставкою 33 %, винятками є Ірландія (75 %), Чехія й Румунія (по 60 %), Словаччина (55 %), Італія (50 %) і Австрія (40 %) [8]. Базою внеску солідарності є надприбуток, що перевищує середньорічний прибуток паливно-енергетичних компаній, отриманий ними за чотири роки в період з 2018 по 2021 р. з урахуванням індексації (коефіцієнт індексації залежить від країни, наприклад, у Данії він становить 20 % [9]). Слід зазначити, що внесок солідарності з надприбутків не вираховується з бази звичайного податку на прибуток, який також сплачується паливно-енергетичними компаніями.

Досвід США показує: чим вищий рівень доходу, тим меншою є податкова свідомість платників. Наприклад, максимальна гранична ставка податку на доходи в 1960 р. в США становила 91 %, однак тоді ж ефективна ставка оподаткування доходів заможних верств населення була на рівні лише 20 % [7, p. 319]. Основна проблема в тому, що сукупний дохід заможних верств населення менше ніж на 10 % складається із заробітної плати, а решту забезпечують нетрудові доходи, які, як правило, оподатковуються за пільговими ставками; крім того, він є менш контрольованим з точки зору податкового аудиту. Відтак, одним з основних заходів протидії податковим ухиленням експерти вважають усунення лазівок у податковому законодавстві для мінімізації заможними верствами населення своїх податкових зобов'язань. У цьому контексті експерти американського Ко-

---

[7] Kenner D. Post-war reconstruction involved taxing richest — it could be a model for building a low carbon economy. *The Conversation*. 2020. May 08. URL: https://theconversation.com/post-war-reconstruction-involved-taxing-richest-it-could-be-a-model-for-building-a-low-carbon-economy-137717 (дата звернення: 25.07.2023).

[8] Nicolay K., Steinbrenner D., Woelfing N., Spix J. The effectiveness and distributional consequences of excess profit taxes or windfall taxes in light of the Commission's recommendation to Member States. *European Parliament*. 2023. March. URL: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2023/740076/IPOL_STU(2023)740076_EN.pdf

[9] The Danish Government recently published a draft bill introducing a 33% tax — a solidarity contribution on energy companies' income subject to corporation tax and a cap on revenues from electricity generation. *KPMG*. 2023. Feb 19. URL: https://kpmg.com/dk/en/home/insights/2023/02/taxation-of-windfall-profits.html (дата звернення: 20.07.2023).

мітету з оподаткування (The Joint Committee on Taxation) зазначають, що різні види доходів, у тому числі дивіденди і приріст капітальної вартості активів, мають оподатковуватися на рівні звичайних доходів [7, p. 335].

Наприкінці 1980-х — початку 1990-х років у більшості економічно розвинутих країн Європи і світу прокотилася хвиля зниження податків на доходи і капітал для заможних верств населення, стимулом для чого став розвиток економічної теорії просочування (trickle-down theory), основна ідея якої полягає в тому, що податки на підприємства і заможних у суспільстві повинні бути зменшені як засіб стимулювання інвестицій у бізнес, і цим вони будуть корисними суспільству в цілому. Так, наприклад, у США податкові скорочення для багатіїв відбулися за часів президентства Р. Рейгана у два етапи: спочатку в рамках податкової реформи 1982 р., а потім у 1986—1987 рр. В Австрії відповідні податки були знижені в 1989 р., Швеції — у 1991 р., Норвегії — у 1992 р. [8, p. 546—547]. Утім численні дослідження, проведені з того часу, емпірично довели хибність даної теорії [9].

Податки на багатство, в основному, запроваджувались як форма соціальної солідарності перед лицем великих економічних потрясінь, у першу чергу воєн і пандемії. Хоча податкова система в країнах, які мають прогресивну систему оподаткування доходів фізичних осіб, зменшує нерівність доходів, вона не вирішує проблеми нерівності багатства. Більше того, за відсутності прогресивного оподаткування набутого майна нерівність багатства з часом тільки зростає. У результаті дослідження, проведеного у 18 країнах ОЕСР у 2015 р., розподіл багатства серед домогосподарств виявився набагато нерівномірнішим, ніж розподіл доходів: 40 % домогосподарств володіли лише 3 % багатства, тоді як 1 % найбільш заможних домогосподарств належала п'ята частина всього багатства [10].

У 1993—1995 рр. 12 країн — членів ОЕСР застосовували податок на багатство фізичних осіб (net wealth taxes), але до 2023 р. цей податок залишився лише в чотирьох з них — Колумбії, Норвегії, Іспанії і Швейцарії. У період з 1965 по 2021 р. податок на багатство забезпечував щороку від 6 до 11 % сукупних податкових надходжень ОЕСР. При цьому найбільшу частку податкових доходів за рахунок цього податку акумулювала Швейцарія: понад 4 % у 2019—2021 рр. В інших країнах на його частку припадало менше 1 % бюджетних доходів (точніше: 0,92 % у Норвегії, 0,51 % у Іспанії і 0,45 % у Колумбії) [11]. Найдовше податок на багатство застосовується в Швейцарії — з 1840 р. У Норвегії його було запроваджено трохи пізніше — у 1892 р., в Іспанії — у 1977 р. Під оподаткування, як правило, підпадають активи фізичних осіб, як то: кошти на банківських рахунках,

[10] The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD. *OECD Tax Policy Studies.* 2018. Jun 23. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd_9789264290303-en#page33 (дата звернення: 12.06.2023).

[11] Enache Ch. The Wealth Tax Discussion Is Back. *Tax Foundation*. 2023. Jul 06. URL: https://taxfoundation.org/eu-wealth-tax-discussion/ (дата звернення: 22.07.2023).

акції підприємств та інші цінні папери, житлова чи інша нерухомість, земля або лісові угіддя, автомобілі, морські й річкові судна та ін., якщо їх вартість перевищує певний поріг. Так, у Норвегії податком на багатство обкладаються активи вартістю для неодружених платників податків понад 1,7 млн норвезьких крон (або 140 тис. євро, або 160 тис. дол.) і 3,4 млн норвезьких крон для сімейних пар (або 280 тис. євро, або 320 тис. дол.). У 1993 р. близько 18 % норвезьких громадян сплатили податок на багатство, але у 2017 р. ця цифра впала до 10 % [10].

В Іспанії податком на багатство оподатковуються активи фізичних осіб вартістю понад 700 тис. євро. Однак цей неоподатковуваний мінімум може бути вищим і залежить від регіону. Так, наприклад, муніципалітет Мадрида надає своїм мешканцям 100-відсоткове звільнення від податку на багатство. Крім того, по всій Іспанії від оподаткування звільняється житлова нерухомість вартістю до 300 тис. євро [12].

Рівень ставок податку на багатство в Норвегії сьогодні коливається в межах від 1 % (базова ставка 0,7 % утримується на муніципальному рівні, 0,3 % на державному) до 1,1 % (якщо активи перевищують 20 млн норвезьких крон, або 1,87 млн дол., для неодружених платників податків і 40 млн норвезьких крон, або 3,74 млн дол., для сімейних пар).

Ставки податку на багатство у Швейцарії у цілому поступаються норвезьким, однак їх рівень варіюється залежно від кантону. Так, у Цюріху мінімальний рівень ставки податку на багатство становить 0,05 %, а максимальний — 0,30 %; у Женеві ставки є ще нижчими — 0,011—0,14 % [13].

В Іспанії податок на багатство, як і в інших країнах, має прогресивну шкалу ставок, рівень яких також варіюється залежно від регіону. Так, мінімальна ставка скрізь дорівнює 0,2 %, а максимальна — 2,5 %, однак у автономному співтоваристві Естремадура на південному заході Іспанії вона сягає 3,75 %.

Очевидно, що встановлення ставок податку на багатство, як і визначення неоподатковуваного мінімуму вартості активів, зазнають тиску з боку заможних індивідів. Так, підвищення базової ставки в Норвегії з 0,95 до 1 %, яке відбулося в листопаді 2022 р., викликало серйозну негативну реакцію з боку найбагатших верств населення і, за даними The Guardian, після цього з країни емігрувало понад 30 мільярдерів і мільйонерів, частина з яких облаштувалась у Швейцарії [14], хоча нині й там обговорюється ідея збільшення податку на багатство для найзаможніших — до 1,5 %.

---

[12] Spain. *PwC Tax Summaries.* 2023. Jun 30. URL: https://taxsummaries.pwc.com/spain/individual/other-taxes (дата звернення: 20.07.2023).

[13] Switzerland. *PwC Tax Summaries.* 2023. Jul 20. URL: https://taxsummaries.pwc.com/switzerland/individual/other-taxes (дата звернення: 20.07.2023).

[14] Super-rich abandoning Norway at record rate as wealth tax rises slightly. *The Guardian.* 2023. Apr 10. URL: https://www.theguardian.com/world/2023/apr/10/super-rich-abandoning-norway-at-record-rate-as-wealth-tax-rises-slightly (дата звернення: 09.07.2023).

Проте місцеві політики побоюються, що, як і в Норвегії, такий крок може призвести до переходу мільйонерів до інших юрисдикцій [15]. Очевидно, що внаслідок відпливу капіталу бюджет країни, у першу чергу на рівні муніципалітетів, втратить значні суми податкових доходів. Наприклад, з 506 тис. жителів Женеви, близько 19 тис., тобто 4 %, становлять мільйонери, при цьому вони відіграють важливу роль у формуванні бюджетних надходжень муніципалітету. Так, у 2022 р. майже 700 млн франків (приблизно 812,80 млн дол.) податкових зборів у бюджет Женеви сплатили найзаможніші жителі із статками понад 2 млн франків [16].

Утім, наприклад, Дж. Шальчі, підприємець і мультимільйонер з Данії, засновник Millionaires for Humanity, підтримує ідею підвищення податків для багатих людей, стверджуючи, що податки на багатство не роблять багатих менш багатими, вони лише зменшують швидкість, з якою вони накопичують свої статки [17]. У свою чергу, експерти ОЕСР наголошують, що доцільно зосередитися на оподаткуванні багатства не просто багатих, а найбагатших. Відтак, виходячи з міркувань мінімізації витрат на податкове адміністрування, а також уникнення накладення надмірно високого податкового тягаря на капітал і попередження його «втечі», пороги звільнення від оподаткування багатства мають бути високими, а податкові ставки — низькими [18].

На тлі зростаючої інфляції з 2022 по 2023 р. уряд Іспанії на центральному рівні запровадив тимчасовий податок солідарності для найбагатших індивідів (Solidarity Tax for Great Fortunes), або, як його ще називають, «податок на мільйонерів», оскільки під оподаткування підпадають чисті активи фізичних осіб, що перевищують 3 млн євро (за вирахуванням місцевого податку на багатство, що дозволяє уникнути подвійного оподаткування). Рівень ставок коливається від 1,7 % (для активів вартістю від 3 млн до 5 млн євро) до 3,5 % (для активів, вартість яких перевищує 10 млн євро). Платниками податку солідарності стануть приблизно 23 тис. жителів різних регіонів Іспанії, у тому числі мешканці Мадрида, а також негромадяни Іспанії, які, утім, володіють активами в цій країні, наприклад нерухомістю. Очікується, що такий захід дозволить акумулювати додатково 3,14 млрд євро податкових надходжень у 2023 р. Крім

---

[15] Geneva Vote Targets Richest 1 % With $475 Million of New Taxes. *Bloomberg*. 2023. Jun 14. URL: https://www.bloomberg.com/news/articles/2023-06-14/switzerland-wealth-tax-latest-richest-1-in-geneva-brace-for-citizen-vote (дата звернення: 20.07.2023).

[16] Switzerland. *PwC Tax Summaries*. 2023. Jul 20. URL: https://taxsummaries.pwc.com/switzerland/individual/other-taxes (дата звернення: 20.08.2023).

[17] To recover from the crisis, tax the wealth of multimillionaires like me. *OECD Development Matters*. 2022. Jan 12. URL: https://oecd-development-matters.org/2022/01/12/to-recover-from-the-crisis-tax-the-wealth-of-multimillionaires-like-me/ (дата звернення: 18.07.2023).

[18] The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD. *OECD Tax Policy Studies*. 2018. Jun 23. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd_9789264290303-en#page33 (дата звернення: 12.06.2023).

того, він має на меті протидіяти соціальній нерівності й сприяти забезпеченню принципу податкової справедливості [19].

При цьому слід зауважити, що також існують й інші податки, що дозволяють реалізувати принцип податкової справедливості, як то податок на доходи фізичних осіб, що включає оподаткування доходів від капіталу, або податки на фінансові трансакції. Утім експерти ОЕСР стверджують, що з точки зору усунення нерівності в розподілі багатства (wealth inequality) оподатковувати лише доходи від капіталу недостатньо, і тому пропонують доповнювати податки на доходи від капіталу податком на багатство, особливо якщо в країні відсутнє або є слабо ефективним оподаткування спадщини, подарунків та інших форм трансакцій активів. Важливо також, щоб ставки податку на багатство були диференційованими, що сприятиме забезпеченню прогресивності загальної податкової системи [20].

На відміну від Іспанії, Норвегії, Швейцарії і Колумбії, інші країни — члени ОЕСР скасовували свої податки на багатство з різних причин, зокрема, через те, що вони відштовхували потенційних інвесторів і не приносили значних бюджетних надходжень, вимагаючи при цьому суттєвих адміністративних витрат. Наприклад, у Франції у 2020 р. цей податок забезпечував лише 0,19 % доходів бюджету [21], тому там відмовилися від податку на багатство у 2022 р., супроводжуючи його скасування скороченням граничної номінальної ставки податку на прибуток, за рахунок чого уряд прагнув підвищити інвестиційну привабливість країни.

Традиційно податки на багатство вважаються шкідливими з точки зору розвитку підприємництва, оскільки перекручують вибір між заощадженнями і споживанням, дестимулюючи капіталовкладення. Цей висновок підтверджують, зокрема, дослідження Р. Баросо, Д. Н'Гата і Г. Ормазабал, проведені у 26 європейських країнах у період 2000—2017 рр., у результаті яких було виявлено, що податки на багатство фізичних осіб виступали серйозним тригером до збільшення виплат дивідендів власникам корпоративних прав. Серед чинників, які обумовлюють здатність податків на багатство у такий спосіб втручатись у корпоративну фінансову політику, необхідно виокремити два основних. По-перше, у результаті виникнення зобов'язань із сплати податку на багатство в індивідів виникає потреба в додаткових коштах на їх сплату (податки на багатство сплачуються готів-

[19] Changes to Spanish Wealth Tax from 2023. *Costaluz Lawyers*. 2023. URL: https://costaluzlawyers.es/blog/changes-to-spanish-wealth-tax-from-2023/#:~:text=The%20Spanish%20Wealth%20Tax%20is,which%20region%20you%20are%20in (дата звернення: 20.07.2023).

[20] The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD. *OECD Tax Policy Studies*. 2018. Jun 23. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd_9789264290303-en#page33 (дата звернення: 12.06.2023).

[21] Bunn D. What the U.S. Can Learn from the Adoption (and Repeal) of Wealth Taxes in the OECD. *Tax Foundation*. 2022. Jan 18. URL: https://taxfoundation.org/wealth-taxes-in-the-oecd/ (дата звернення: 12.07.2023).

кою). По-друге, за рахунок надмірних виплат дивідендів підприємці можуть знизити вартість акцій і, як наслідок, вартість свого багатства, щоб у такий спосіб завадити оподаткуванню свого багатства за більш високими ставками і скоротити розмір податкових зобов'язань [11]. Податок на багатство також може допомогти в адмініструванні інших податків, доповнюючи інформацію для збирання податку на прибуток і майно. Крім того, з огляду на те, що база оподаткування багатства відрізняється від бази оподаткування доходів і прибутків, податок на багатство може компенсувати втрати бюджету в ситуації, якщо має місце уникнення або ухилення від сплати податків на доходи чи прибутки [12].

## ДОСВІД ДЛЯ УКРАЇНИ

В умовах воєнного стану питання акумулювання бюджетних доходів для покриття зростаючих, насамперед воєнних і соціальних, видатків є надзвичайно актуальним. Одним з пріоритетних завдань податкової політики на тлі руйнування і знищення об'єктів оподаткування є, на думку експертів МВФ, збереження бази податкових надходжень [22]. Утім вибір заходів щодо його вирішення дуже обмежений. Як показав досвід іноземних країн, у кризових умовах доцільно збільшувати оподаткування майна заможних верств населення і високодохідних підприємств. З цим погоджуються й провідні вітчизняні дослідники [13].

Як показала практика країн ОЕСР, для ефективнішого оподаткування багатства фізичних осіб мають бути враховані такі аспекти:

• встановлення відповідного порога доходів, нижче якого індивід не має сплачувати податок на багатство. Якщо цей поріг перебуває на недостатньо високому рівні, це призводить до того, що під оподаткування підпадають люди, які не є достатньо багатими;

• проведення регулярних перевірок і оцінок власності громадян, що дозволяє визначити адекватну вартість реального багатства й унеможливлює недооподаткування чи, навпаки, надмірне оподаткування заможних верств населення;

• платниками податку мають бути не лише резиденти України, а й громадяни інших країн, що володіють активами на її території;

• перелік активів, що підпадають під оподаткування, не повинен обмежуватися нерухомістю чи транспортними засобами, а має охоплювати фінансові активи тощо;

• оподаткування повинно здійснюватися на основі не індивідуального, а спільного для подружжя декларування, що мінімізує ризик заниження вартості активів чи приховування їх від оподаткування.

---

[22] МВФ та влада України досягли домовленості на рівні експертів щодо Моніторингової програми із залученням Ради директорів (МПЗР). *International Monetary Fund.* 2022. 23 лис. URL: https://www.imf.org/uk/News/Articles/2022/11/23/pr22407-imf-and-ukraine-reach-staff-level-agreement (дата звернення: 19.04.2023).

Слід зазначити, що питання оподаткування багатства і предметів розкоші, які належать фізичним особам, є об'єктом тривалих дискусій в Україні. Зокрема, у 2012 р. було відхилено проєкт закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування багатства та предметів розкоші», яким передбачалось оподатковувати власників розкішних апартаментів, авто представницького класу, яхт та інших дорогих засобів.

Утім, як показав зарубіжний досвід, податок на багатство, як й інші податки на надприбутки, у кризових умовах залишаються дієвим механізмом акумулювання бюджетних доходів. Відтак, ураховуючи економічний стан і проблеми соціальної нерівності в сучасній Україні, доцільність застосування такого податку є доволі обґрунтованою, принаймні в післявоєнний період, оскільки його запровадження вимагає певних адміністративних зусиль і має практичну складність реалізації в умовах воєнного стану. На думку експертів, теоретично під податок на надприбутки в Україні, скоріш за все, підпадуть представники олігополій на ринку електроенергії, олії і курячого м'яса [23].

Крім того, слід розуміти, що іноземна підтримка України не буде постійною. У цьому контексті повчальним є досвід поствоєнної економічної стратегії у Боснії та Герцеговині, де, попри той факт, що її податкова політика розроблялася виключно у відповідності з директивами і рекомендаціями експертів Світового банку і МВФ, високий рівень корупції і податкових ухилень у країні змусив керівництво МВФ у 2001 р. повністю призупинити кредитування країни, а Світового банку — посилити умови надання їй кредитів [24]. Відтак, оподаткування надприбутків може стати одним з компенсаторних механізмів для хоча б часткового покриття фінансових потреб в умовах поствоєнного відновлення України.

## ВИСНОВКИ

Узагальнення міжнародного досвіду реформування систем оподаткування доходів виявило тенденцію, що у воєнний і поствоєнний кризові періоди в першу чергу відбувається зростання рівня оподаткування надприбутків і багатства. При цьому важливою передумовою виконання податковою системою фіскальної функції є забезпечення принципу справедливості оподаткування громадян з різними рівнями доходів і багатства, що досягається, зокрема, за рахунок прогресивної шкали ставок податків на багатство,

[23] Яковлева-Ормоцадзе М. Заради наповнення бюджету Україна може розглядати податок на надприбутки корпорацій. Наскільки реально його запровадити? *mind*. 2023. 6 лип. URL: https://mind.ua/publications/20259609-zaradi-napovnennya-byudzhetu-ukrayina-mozhe-rozglyadati-podatok-na-nadpributki-korporacij-naskilki-real (дата звернення: 20.07.2023).

[24] Nedic G. Financial and Technical Assistance in the Reconstruction and Development of Post-Conflict Bosnia and Herzegovina. *The WIIW Balkan Observatory*. 2006. Sep 09. URL: https://wiiw.ac.at/financial-and-technical-assistance-in-the-reconstruction-and-development-of-post-conflict-bosnia-and-herzegovina-dlp-3229.pdf

широкої бази оподаткування й встановлення високого неоподатковуваного мінімуму. Крім того, у кризовий період досить ефективним механізмом мобілізації бюджетних ресурсів показав себе єдиний внесок солідарності з надприбутків підприємств. Аналогічні заходи можуть стати в нагоді в Україні в період поствоєнного економічного відновлення, у тому числі у відповідь на скорочення обсягів міжнародної бюджетної допомоги.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Harris W.C. Secrets of the Celtic tiger: Act two. *Issues in Science and Technology.* 2005. No. 21(4). P. 23-27. URL: https://issues.org/p_harris/
2. Lunina I., Bilousova O., Frolova N. Tax reforms for the development of fiscal space. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2020. Vol. 6. No. 3. P. 48-58. https://doi.org/10.30525/2256-0742/2020-6-3-48-58
3. Соколовська А.М. Ставки бюджетоутворюючих податків в Україні: чи доцільне радикальне зниження? *Економіка і прогнозування*. 2023. № 2. С. 66—91. https://doi.org/10.15407/eip2023.02.066
4. Bank S.A., Stark K.J. War and Taxes. *Journal of Scholarly Perspectives.* 2008. No. 4(01). P. 69-91. URL: https://escholarship.org/content/qt0562w1nq/qt0562w1nq.pdf?t=mnar8n
5. Industry and the weight of taxation. *National archives*. January 1922. URL: http://filestore.nationalarchives.gov.uk/pdfs/small/cab-24-132-cp-22-3649.pdf
6. Hebous Sh., Prihardini D., Vernon N. Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance. *IMF Working Paper.* 2022. WP/22/187, 34 p. URL: https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2022/09/16/Excess-Profit-Taxes-Historical-Perspective-and-Contemporary-Relevance-523550
7. Sarin N., Summers L., Kupferberg J. Tax reform for progressivity: A pragmatic approach. *The Hamilton project*. 2020. Jan 28. P. 317-352. URL: https://www.hamiltonproject.org/assets/files/SarinSummers_LO_FINAL.pdf
8. Hope D., Limberg J. The economic consequences of major tax cuts for the rich. *Socio-Economic Review.* 2022. Vol. 20. No. 2. P. 539-559. https://doi.org/10.1093/ser/mwab061
9. Фролова Н.Б. Сучасні тенденції оподаткування доходів у США. *Статистика України*. 2019. № 4. С. 107—116. https://doi.org/10.31767/su.4(87)2019.04.11
10. Berg Kr., Hebous Sh. Does a Wealth Tax Improve Equality of Opportunity? *CESifo Working Paper*. 2021. No. 9174. 34 p. http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3885417
11. Barroso R., N'Gatta D., Ormazabal G. Individual Wealth Taxes and Corporate Payouts. *The Accounting Review*. 2023. Vol. 98. Iss. 5. P. 31-60. https://doi.org/10.2308/TAR-2021-0475
12. Tax Law Design and Drafting. V.T. Thuronyi (Ed.). International Monetary Fund, 1996. Vol. 1, Ch. 10. 531 p. URL: https://www.imf.org/en/Publications/Books/Issues/2016/12/30/Tax-Law-Design-and-Drafting-Volume-1-1550
13. Луніна І. Потенціал публічних фінансів для забезпечення видатків воєнного періоду та поствоєнного відновлення України. *Фінанси України*. 2022. № 8. С. 7—26. URL: https://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=4910

Надійшла 01.08.2023
Прорецензована 22.08.2023
Доопрацьована 27.09.2023
Підписана до друку 04.10.2023

REFERENCES

1. Harris W.C. Secrets of the Celtic tiger: Act two. *Issues in Science and Technology*, 2005, No. 21(4), pp. 23-27. URL: https://issues.org/p_harris/
2. Lunina I., Bilousova O., Frolova N. Tax reforms for the development of fiscal space. *Baltic Journal of Economic Studies*, 2020, Vol. 6, No. 3, pp. 48-58. https://doi.org/10.30525/2256-0742/2020-6-3-48-58
3. Sokolovska A.M. The rates of budget-forming taxes in Ukraine: is a radical reduction advisable? *Economics and forecasting*, 2023, No. 2, pp. 66-91. https://doi.org/10.15407/eip2023.02.066 [in Ukrainian].
4. Bank S.A., Stark K.J. War and Taxes. *Journal of Scholarly Perspectives*, 2008, No. 4(01), pp. 69-91. URL: https://escholarship.org/content/qt0562w1nq/qt0562w1nq.pdf?t=mnar8n
5. Industry and the weight of taxation. *National archives*, January 1922. URL: http://filestore.nationalarchives.gov.uk/pdfs/small/cab-24-132-cp-22-3649.pdf
6. Hebous Sh., Prihardini D., Vernon N. Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance. *IMF Working Paper*, 2022, WP/22/187. URL: https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2022/09/16/Excess-Profit-Taxes-Historical-Perspective-and-Contemporary-Relevance-523550
7. Sarin N., Summers L., Kupferberg J. Tax reform for progressivity: A pragmatic approach. *The Hamilton project*, 2020, Jan 28, pp. 317-352. URL: https://www.hamiltonproject.org/assets/files/SarinSummers_LO_FINAL.pdf
8. Hope D., Limberg J. The economic consequences of major tax cuts for the rich. *Socio-Economic Review*, 2022, Vol. 20, No. 2, pp. 539-559. https://doi.org/10.1093/ser/mwab061
9. Frolova N.B. Income Taxation in U.S.: Current Trends. *Statistics of Ukraine*, 2019, No. 4, pp. 107-116. https://doi.org/10.31767/su.4(87)2019.04.11 [in Ukrainian].
10. Berg Kr., Hebous Sh. Does a Wealth Tax Improve Equality of Opportunity? *CESifo Working Paper*, 2021, No. 9174. http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3885417
11. Barroso R., N'Gatta D., Ormazabal G. Individual Wealth Taxes and Corporate Payouts. *The Accounting Review*, 2023, Vol. 98, Iss. 5, pp. 31-60. https://doi.org/10.2308/TAR-2021-0475
12. Tax Law Design and Drafting. V.T. Thuronyi (Ed.). International Monetary Fund, 1996, Vol. 1, Ch. 10. URL: https://www.imf.org/en/Publications/Books/Issues/2016/12/30/Tax-Law-Design-and-Drafting-Volume-1-1550
13. Lunina I. Public finance capacity to secure expenditures during the war period and the post-war recovery of Ukraine. *Finance of Ukraine*, 2022, No. 8, pp. 7-26. URL: https://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=4910 [in Ukrainian].

Received on August 1, 2023
Reviewed on August 22, 2023
Revised on September 27, 2023
Signed for printing on October 4, 2023

*Nataliya Frolova*, PhD (Econ.),
Senior Research Fellow of the Department of Public Finance
Institute for Economics and Forecasting of the NAS of Ukraine
26, Panasa Myrnoho St., Kyiv, 01011, Ukraine

INTERNATIONAL EXPERIENCE
IN REFORMING THE INCOME TAXATION SYSTEM
IN POST-PANDEMIC AND WAR PERIODS

The international experience in reforming income taxation systems in war and post-war conditions is summarized, in particular, approaches to reforming income taxation systems in the USA, Sweden, Denmark, France and Great Britain are compared. Considered examples demonstrate that despite the low budget efficiency of wealth taxes in many countries of Europe and the world (they did not bring considerable budget revenues and at the same time required significant administrative costs), excess profits taxation has been widely practiced for a long time even after the end of the war, in particular, in the post-pandemic period and during the current energy crisis in the EU countries.

Main views are systematized regarding individual wealth taxation — not so much as a threat of capital outflow and disincentive for capital investments but as an important component of the tax system, which, coupled with other income and property taxes, contributes to the restoration of wealth distribution equality and minimizes opportunities for tax evasion. Attention is focused on the application of excess profits tax by the EU countries as a temporary European solidarity contribution in response to the global socio-economic crisis caused by the negative consequences of the COVID-19 pandemic and the increase in energy prices due to the military aggression of the Russian Federation. The key requirements that individual wealth tax must meet to be introduced in Ukraine are substantiated. They include establishing a tax exemption threshold at a high level, as well as extending it not only to the residents of Ukraine, but also to the citizens of other countries who own assets on its territory, in order to increase the tax's progressivity and budgetary efficiency.

***Keywords**: wealth tax; solidarity contribution on the excess profits; martial law; post-pandemic period.*