
ФИНАНСЫ. НАЛОГИ. КРЕДИТ

УДК 336.02

В. Н. МЕЛЬНИК,
профессор, доктор экономических наук,
проректор по научной работе Европейского университета,
Т. В. КОЩУК,
старший научный сотрудник отдела финансов институциональных секторов экономики
ГННУ “Академия финансового управления”
(Киев)

НАЛОГОВЫЕ РЕФОРМЫ В УСЛОВИЯХ ОСТРОГО ДЕФИЦИТА ФИСКАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ: ОПЫТ СТРАН ЕС И УКРАИНСКИЕ РЕАЛИИ

Исследованы особенности и противоречия современной налоговой политики в странах ЕС и последствия ее реализации. Проанализированы изменения в налогообложении нашего государства в связи с принятием Закона Украины “О предотвращении финансовой катастрофы и создании предпосылок для экономического роста в Украине” в контексте европейского опыта налогового реформирования. Даны отдельные предложения по дальнейшей реформе налоговой системы страны.

Ключевые слова: стратегия фискальной консолидации, налоговая политика, налоговая реформа, НДС, акцизный налог, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль.

V. N. MEL'NIK,
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
(Kiev)

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.

Резкое ухудшение ситуации с наполнением бюджета в условиях экономического и политического кризисов в Украине обусловило необходимость кор-
Мельник Виктор Николаевич (Mel'nik Viktor Nikolaevich) – e-mail: melnik_viktor@ukr.net;
Кошчук Татьяна Васильевна (Koshchuk Tat'yana Vasil'evna) – e-mail: koshchuk@meta.ua.

ректировки налоговой политики нашего государства, основной задачей которой является уменьшение дефицита фискальных ресурсов без заметного отрицательного влияния на социально-экономические процессы. Кроме того, с учетом подписания Соглашения об ассоциации между Украиной и ЕС особую актуальность приобретает оценка мер по реформированию отечественной налоговой системы в контексте европейского опыта изменений при похожих экономических, политических и фискальных условиях.

Теоретико-методологические основы формирования и реализации налоговой политики при ухудшении экономической конъюнктуры и усилении разбалансированности государственных финансов, а также налоговые реформы в странах ЕС и Украине уже исследовались в работах С.С. Гасанова, Т.И. Ефименко, Ю.Б. Иванова, А.И. Крисоватого, В.П. Кудряшова, И.А. Луниной, А.М. Соколовской, В.М. Федосова. Однако недостаточно разработанными остаются новейшие тенденции и последствия реализации налоговой политики в странах ЕС, возможные эффекты весьма существенных изменений в налогообложении нашего государства в связи с принятием соответствующего Закона Украины* и оценка этих изменений в контексте реалий налогового реформирования в странах ЕС. Именно рассмотрению этих вопросов и посвящена данная статья.

Сразу отметим, что ни одна из стран ЕС в XXI в. не сталкивалась с обострением политической ситуации, которое было бы связано с угрозой боевых действий. Да и в отношении стран ЕС это вряд ли возможно. Некоторую аналогию можно провести только со странами бывшей Югославии, среди которых только две — Словения и Хорватия — присоединились к Объединенной Европе (в 2004 г. и 2013 г. соответственно). Словении пришлось вести войну за независимость от Сербии в 1991 г., а Хорватии — в 1991–1995 гг. Это сказалось на их участии в интеграционных процессах. Если относительно Словении решение о начале подготовки ее вступления в ЕС было принято в 1993 г. [1] (страна только через шесть лет после этого и последней в ЕС ввела НДС**, наличие которого в составе налоговой системы является обязательным условием присоединения к ЕС), то по Хорватии — в 2003 г. Причем вступление последней сначала было запланировано на 2007 г., но не произошло из-за невыполнения ею требований по реформированию судебной системы, борьбе с коррупцией и защите прав человека, а также из-за территориальных противоречий со Словенией [2] (все это в той или иной степени стало "отголоском" упомянутой пятилетней войны).

Конечно, опыт налоговых реформ в Словении и Хорватии во время боевых действий мало полезен для Украины, поскольку с тех пор произошли существенные изменения в развитии европейского налогообложения. Важно другое: военный конфликт может повлечь за собой торможение экономических и других крайне важных реформ, ввести временные ограничения либо сделать невозможным использование преимуществ от участия в евроинтеграции и пр.

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

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

Для Украины актуальны исследования современной налоговой политики в странах ЕС * и результатов ее реализации, ведь она направлена на решение основного противоречия – между обеспечением сбалансированности государственных финансов и стабилизации долговой ситуации, с одной стороны, и созданием условий для роста ВВП – с другой. Причем, как показала практика, экономический рост в условиях острого дефицита ресурсов мирового рынка капитала невозможен без оздоровления финансовой системы государства, а заметных сдвигов в вопросе уменьшения дефицита бюджета и долговой зависимости вряд ли можно достичь без улучшения динамики экономического развития **.

Особенностью фискальной политики в большинстве стран ЕС сегодня является тенденция к снижению расходов государства и увеличению его доходов (в том числе за счет повышения уровня налогообложения) с соответствующим сокращением дефицита бюджета *** (табл. 1). Так, в 2012 г. по сравнению с 2010 г. доля расходов государства в ВВП выросла на 0,5 процентного пункта и более в шести странах ЕС-27 **** – Бельгии, Чехии, Дании, Греции, Испании, Мальте. Причем в пяти из них (кроме Мальты) в 2012 г. был зафиксирован спад, темпы которого составили от 0,1% в Бельгии до 7% в Греции (табл. 2). При этом уменьшение доли расходов государства в ВВП на 0,5 процентного пункта и более произошло в 13 странах ЕС – Болгарии, Германии, Ирландии, Латвии, Литве, Венгрии, Нидерландах, Австрии, Польше, Португалии, Румынии, Словакии и Великобритании. Отметим, что в 2012 г. в Венгрии, Нидерландах и Португалии наблюдалось падение ВВП, а в остальных – экономический рост.

Таблица 1

**Отдельные показатели государственных финансов в странах ЕС-27
в 2010 г. и 2012 г. ***

(% ВВП)

Страны	Расходы государства		Доходы государства		Дефицит бюджета		Уровень налогообложения	
	2010 г.	2012 г.	2010 г.	2012 г.	2010 г.	2012 г.	2010 г.	2012 г.
Бельгия.....	52,6	54,8	48,7	50,8	-3,9	-4,0	45,5	47,1
Болгария.....	37,4	35,7	34,3	34,9	-3,1	-0,8	27,2	27,5
Чехия.....	43,2	44,5	39,0	40,1	-4,8	-4,4	33,2	34,8
Дания.....	57,7	59,6	55,0	55,5	-2,7	-4,2	46,6	47,6
Германия.....	47,7	45,0	43,6	45,2	-4,1	-0,2	39,1	40,6
Эстония.....	40,7	40,5	40,9	40,2	+ 0,2	-0,3	34,0	33,0
Ирландия.....	66,1	42,1	35,2	34,6	-30,9	-7,5	29,6	30,1
Греция.....	51,4	54,8	40,9	44,7	-10,8	-10,0	33,7	36,5
Испания.....	46,3	47,0	36,6	36,4	-9,7	-10,6	33,8	33,6
Франция.....	56,6	56,6	49,5	51,7	-7,1	-4,9	44,5	46,9

* Данные об уровне налогообложения за 2013 г. и долях основных налогов в ВВП за 2012–2013 гг. в странах ЕС еще не обнародованы.

** Современные тенденции налоговой политики в странах ЕС, причины изменений в налогообложении и их влияние на социально-экономические процессы уже рассматривались в [3; 4; 5].

*** Речь идет о доходах, расходах и дефиците сектора общего государственного управления.

**** Данные по Хорватии, которая 1 июля 2013 г. стала 28-й страной – участницей ЕС, отсутствуют.

Окончание таблицы

Италия.....	50,4	50,6	46,1	47,7	-4,3	-2,9	42,6	44,0
Кипр.....	46,2	46,3	40,9	40,0	-5,3	-6,3	34,4	34,9
Латвия.....	43,4	36,5	35,3	35,2	-8,1	-1,2	27,3	27,8
Литва.....	42,4	36,2	35,2	32,9	-7,2	-3,3	28,7	27,4
Люксембург.....	42,9	43,0	42,0	42,1	-0,9	-0,8	38,3	39,6
Венгрия.....	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
Нидерланды.....	51,2	50,4	46,1	46,4	-5,0	-4,0	39,1	39,1
Австрия.....	52,6	51,2	48,1	48,7	-4,5	-2,5	43,5	44,2
Польша.....	45,4	42,3	37,6	38,4	-7,9	-3,9	31,6	32,4
Португалия.....	51,5	47,4	41,6	41,0	-9,9	-6,4	34,5	34,6
Румыния.....	40,1	36,4	33,3	33,5	-6,8	-2,9	27,5	28,1
Словения.....	50,4	49,0	44,5	45,0	-5,9	-4,0	37,9	37,8
Словакия.....	40,0	37,4	32,3	33,1	-7,7	-4,3	28,0	28,1
Финляндия.....	55,8	56,0	53,0	53,7	-2,8	-2,3	42,4	43,4
Швеция.....	52,3	52,0	52,3	51,3	+ 0,1	-0,7	45,7	44,5
Великобритания	50,4	48,5	40,3	42,2	-10,2	-6,3	36,8	37,1
ЕС-27.....	48,3	46,5	42,1	42,7	-6,3	-3,9	36,2	36,8

* Government finance statistics. Summary tables. – 2013. – № 1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-EK-13-001/EN/KS-EK-13-001-EN.PDF

Таблица 2

Темп роста ВВП в странах ЕС-27 в 2010–2013 гг.*

(%)

Страны	Годы			
	2010	2011	2012	2013
Бельгия.....	2,3	1,8	-0,1	0,2
Болгария.....	0,4	1,8	0,6	0,9
Чехия.....	2,5	1,8	-1,0	-0,9
Дания.....	1,4	1,1	-0,4	0,4
Германия.....	4,0	3,3	0,7	0,4
Эстония.....	2,6	9,6	3,9	0,8
Ирландия.....	-1,1	2,2	0,2	н.д.
Греция.....	-4,9	-7,1	-7,0	-3,9
Испания.....	-0,2	0,1	-1,6	н.д.
Франция.....	1,7	2,0	0,0	0,2
Италия.....	1,7	0,4	-2,4	-1,9
Кипр.....	1,3	0,4	-2,4	-5,4
Латвия.....	-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.
Венгрия.....	1,1	1,6	-1,7	1,1
Мальта.....	4,1	1,6	0,6	2,4
Нидерланды.....	1,5	0,9	-1,2	-0,8
Австрия.....	1,8	2,8	0,9	н.д.
Польша.....	3,9	4,5	2,0	1,6
Португалия.....	1,9	-1,3	-3,2	-1,4
Румыния.....	-1,1	2,3	0,6	3,5

Окончание таблицы

Словения.....	1,3	0,7	-2,5	-1,1
Словакия.....	4,4	3,0	1,8	0,9
Финляндия.....	3,4	2,8	-1,0	-1,4
Швеция.....	6,6	2,9	0,9	1,5
Великобритания.....	1,7	1,1	0,3	1,7
ЕС-27.....	2,0	1,7	-0,4	0,1

* Real GDP growth rate in the European Union [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&plugin=1&language=en&pcode=tec00115>.

Доля доходов государства в ВВП в 2012 г. по сравнению с 2010 г. уменьшилась на 0,5 процентного пункта и более в пяти странах ЕС (Эстонии, Ирландии, Кипре, Литве, Португалии), а выросла на такую же величину – в 15. При этом в Болгарии, Венгрии, Австрии, Польше, Словакии и Великобритании именно такой рост доли доходов государства в ВВП наблюдался одновременно со снижением доли расходов государства в ВВП на аналогичную величину.

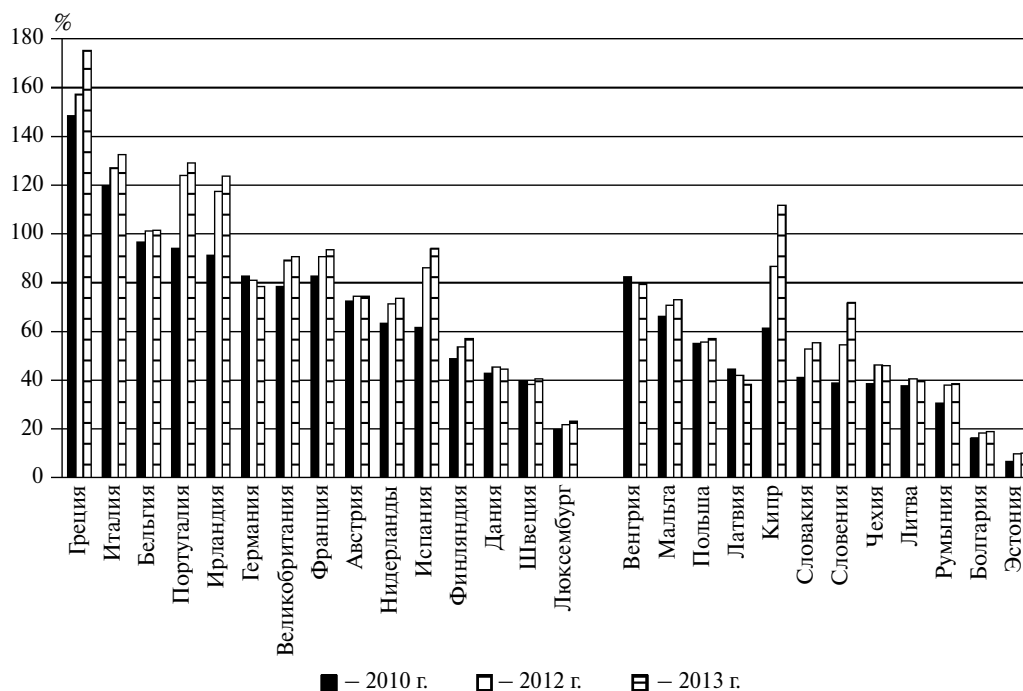
В 2012 г. налоговый коэффициент уменьшился по сравнению с 2010 г. на 0,5 процентного пункта и более в трех странах ЕС (в Эстонии – с 34% до 33% ВВП, в Литве – с 28,7% до 27,4%, в Швеции – с 45,7% до 44,5%). Причем Эстония и Швеция в 2010 г. свели бюджет с небольшим профицитом, тогда как в остальных странах ЕС был зафиксирован дефицит бюджета; в 2012 г. дефицит бюджета в Эстонии и Швеции не превышал 1% ВВП, в Литве – 3,3% ВВП (при среднем показателе в ЕС-27 – 3,9% ВВП). В 17 странах ЕС – Бельгии, Чехии, Дании, Германии, Ирландии, Греции, Франции, Италии, Кипре, Латвии, Люксембурге, Венгрии, Мальте, Австрии, Польше, Румынии и Финляндии – уровень налогообложения вырос на 0,5 процентного пункта и более.

В 2012 г. по сравнению с 2010 г. в странах ЕС произошли сдвиги в сторону уменьшения дефицита бюджета. Если в 2010 г. только пяти странам ЕС-27 удалось избежать дефицита бюджета свыше 3% ВВП, то в 2012 г. – 11. Причем в семи из них (кроме Италии, Люксембурга, Венгрии и Финляндии) в 2012 г. был зафиксирован рост ВВП. В среднем в ЕС-27 дефицит бюджета в 2011–2012 гг. уменьшился на 2,4 процентного пункта, оставшись на уровне свыше 6% ВВП в Ирландии, Греции, Испании, Кипре, Португалии и Великобритании. В 2013 г. в последних шести странах государственный долг превысил 80% ВВП (рис.); только две из них – Ирландия и Великобритания – в 2012 г. не допустили экономического спада.

Анализ рисунка дает основания для вывода о том, что только в Болгарии, Дании, Эстонии, Люксембурге, Финляндии и Швеции сегодня имеется сравнительно широкое “поле для маневров” при оптимизации использования фискально регулирующего потенциала налогообложения (в этих странах ЕС-15 государственный долг не превышает 60% ВВП, а в Болгарии и Эстонии он стабилизировался на уровне до 20% ВВП *). Остальные страны ЕС вынуждены разрабатывать

* Постсоциалистические страны имеют меньше возможностей по сравнению со странами с развитой рыночной экономикой привлекать относительно недорогие долгосрочные займы. Поэтому для них угрожающий уровень государственной задолженности будет ниже (эксперты часто называют значение до 40% ВВП против 60% ВВП согласно Маастрихтским критериям), чем для стран с развитой рыночной экономикой.

налоговую политику исходя из достаточно существенных ограничений по финансированию расходов государства за счет государственных займов (активно использовать налоговые механизмы решения проблемы дефицита фискальных ресурсов). Это нашло отражение, в частности, в дальнейшем сокращении дефицита бюджета. В 2013 г. только в Ирландии, Греции, Испании, Франции, Кипре, Польше, Португалии, Словении и Великобритании этот показатель превысил 3% ВВП*.



Динамика государственного долга в странах ЕС-27 в 2010–2013 гг.

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

В целом по критерию “сбалансированность государственных финансов и уровень задолженности государства – динамика роста ВВП” можно выделить две группы стран ЕС, которые, как и Украина, столкнулись с неотложной необходимостью трансформировать свои системы налогообложения. В первую входят Бельгия, Франция, Нидерланды, Великобритания, Чехия, Мальта, Венгрия, Словения и Словакия. В этих странах накопились значительные объемы государственного долга (в Бельгии, Чехии, Франции, Мальте, Словении, Словакии и Великобритании в 2010–2013 гг. наблюдался весьма существенный рост доли государственного долга в ВВП), и (или) дефицит бюджета в 2012 г. превышал средний показатель по ЕС (Бельгия, Чехия, Франция, Нидерланды, Словения, Словакия, Великобритания), и (или) в 2012–2013 гг. произошло падение ВВП (Бельгия, Чехия, Венгрия, Нидерланды и Словения). Вопреки тому, что уровень налогообложения в этих странах в 2012 г. варьировал от 28,1% ВВП

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

в Словакии до 47,1% ВВП в Бельгии, все они сегодня вынуждены искать дополнительные источники наполнения бюджета (в Бельгии, Чехии, Франции, Венгрии, Мальте, Великобритании в 2011–2012 гг. наблюдалось повышение налогового коэффициента), пытаясь при этом не допустить замедления роста или падения ВВП.

Ко второй группе относятся Ирландия, Греция, Испания, Италия, Кипр и Португалия, в которых стремительно растет уровень задолженности государства (преодолена отметка в 80–120% ВВП), дефицит бюджета в 2012 г. составил свыше 6% ВВП (за исключением Италии) и в 2012–2013 гг. был зафиксирован спад (кроме Ирландии). Все эти страны разрабатывают налоговую политику с учетом существенной угрозы для их фискальной безопасности, следовательно, должны повышать ставки налогов или сужать сферу применения льготных инструментов в налогообложении даже при крайне неблагоприятных прогнозах их экономического развития. При этом Ирландия, Греция, Испания, Кипр и Португалия до кризиса 2008–2009 гг. активно реализовывали стратегию либерализации налогообложения, поэтому не могут в короткие сроки значительно повысить налоговую нагрузку на экономику без заметного отрицательного влияния на социально-экономические процессы.

Таким образом, в последнее время все больше стран ЕС в налоговой политике вынуждены руководствоваться прежде всего требованием фискальной консолидации *, чтобы не попасть в “ловушку долгового навеса”, когда очень тяжело не только преодолевать разбалансированность государственных финансов, но и обеспечивать восходящую динамику экономического развития. Лишь те страны, которые избежали накопления значительных объемов государственного долга, сегодня имеют широкие возможности для выбора налоговых инструментов поощрения предпринимательской деятельности (выбирая пути повышения эффективности налоговой системы, они могут как повышать, так и достаточно существенно снижать уровень налогообложения). Однако стран, уровень государственной задолженности которых позволяет реализовать стратегию налоговой либерализации, становится в ЕС все меньше.

Неблагоприятная конъюнктура и накопление многими странами ЕС значительных объемов государственного долга обуславливают еще ряд противоречий современной налоговой политики в Объединенной Европе, а именно:

– неоднозначные последствия налоговых трансформаций, направленных на уменьшение разбалансированности государственных финансов (отсутствие ожидаемого увеличения налоговых поступлений в результате повышения ставок налогов);

– реверсные налоговые реформы с целью повышения эффективности налоговой системы в условиях экономической неопределенности;

– усиление использования регулирующего потенциала налогообложения в случае как улучшения, так и ухудшения экономической и фискальной ситуации.

Вопреки тому, что на территории ЕС все более актуальными становятся поиски налоговых резервов наполнения бюджета, фискально ориентированные

* Отметим, что теоретические основы фискальной консолидации, ее показатели и формы реализации, а также вопросы координации фискальной политики на территории Объединенной Европы уже раскрывались в [6; 7].

реформы налогообложения не всегда оправдывают возлагаемые на них надежды. Более того, в отдельных странах (прежде всего тех, которым не удалось стабилизировать экономическую ситуацию) иногда наблюдается уменьшение доли налогов в ВВП при повышении их ставок.

В частности, в 2011 г. Греция повысила сниженные ставки НДС с 5,5% и 11% до, соответственно, 6,5% и 13%, а в Италии стандартная ставка налога увеличилась с 20% до 21%. В обеих странах при этом произошло снижение фискальной эффективности НДС на 0,1 процентного пункта (с 6,3% до 6,2% ВВП и с 7,3% до 7,2% ВВП *), что можно объяснить кризисными явлениями в экономике и повышением ставки в Италии только во второй половине 2011 г. (если не произошло других изменений в налогообложении). Влияние конъюнктурного фактора на фискальную эффективность НДС в странах ЕС прослеживалось и ранее. Так, в кризисном 2009 г. при повышении в странах ЕС средней стандартной ставки НДС с 19,4% до 19,8% было зафиксировано снижение среднего показателя его доли в ВВП с 7,7% до 7,4% **.

В 2011 г. Испания и Италия повысили максимальную ставку налога на доходы физических лиц с 43% до 45% и с 45,2% до 47,3% соответственно. В Италии это сопровождалось уменьшением его фискальной эффективности с 11,7% до 11,5% ВВП, а в Испании доля налога в ВВП в 2011 г., как и в 2010 г., составила 7,4% ВВП ***. Правда, такая динамика фискальной эффективности налога на доходы физических лиц могла быть обусловлена как конъюнктурным фактором и изменениями в объемах тенезации доходов, так и другими изменениями в механизме взимания налога (по максимальной ставке облагается налогом сравнительно небольшая доля доходов населения). Более показательным может быть пример Греции, где в 2010 г. при повышении максимальной ставки налогообложения доходов физических лиц с 40% до 49% произошло снижение доли налога в ВВП с 5% до 4,4% ****. При этом ставка 49% применялась к доходу свыше 100 тыс. евро (ранее по ставке 40% облагался налогом доход свыше 75 тыс. евро), а количество разрядов прогрессивной шкалы налогообложения увеличилось с 4 до 9 [8].

В 2010 г. Великобритания ввела дополнительную ставку налога на доходы физических лиц в размере 50% в отношении доходов свыше 150 тыс. фунтов стерлингов и ограничила отчисления из налоговой базы для лиц, доходы которых превышали 100 тыс. фунтов стерлингов. Это сопровождалось уменьшением доли налога в ВВП с 10,4% в 2009 г. до 10% в 2010 г., а в относительно благополучном 2011 г. она составила 10,1% *****.

Такие последствия налоговых реформ, направленных на увеличение доходов бюджета в том числе за счет усиления социальной справедливости в налогообложении (решение проблемы фискальной консолидации путем повышения налоговой нагрузки на финансово обеспеченные слои населения), усложняют формирование налоговой политики. С одной стороны, существует обществен-

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

** Там же. — P. 31, 177.

*** Там же. — P. 187.

**** Там же.

***** Там же.

ный “запрос” на уменьшение дефицита фискальных ресурсов за счет богатых граждан, а с другой – повышение ставок налогов не всегда позволяет достичь сдвигов в преодолении разбалансированности государственных финансов.

Расхождения между ожидаемыми и реальными последствиями фискально ориентированных налоговых мер иногда вынуждают страны ЕС изменять направление налогового реформирования на противоположное. Это касается, в частности, уже упомянутых Великобритании, Греции и Италии. Так, в 2013 г. Великобритания снизила максимальную ставку налога на доходы физических лиц до 45% (на 5 процентных пунктов), а Греция – до 46% (на 3 процентных пункта), перейдя к прогрессии из трех ставок (по максимальной ставке налогом облагается доход свыше 42 тыс. евро)*; в 2010–2011 гг. максимальная ставка налога в Италии выросла с 44,9% до 47,3%, а в 2013 г. – уменьшилась до 43%.

Между тем, не все страны ЕС-15, которые после рецессии 2008–2009 гг. усилили прогрессию в налогообложении доходов физических лиц, со временем прибегли к противоположному шагу. Так, Португалия в 2010–2011 гг. повысила максимальную ставку налога на доходы физических лиц с 42% до 50% (прогрессивная шкала налогообложения состояла из восьми ставок и надбавки в 3,5% к каждой из них), а в 2012 г. ввела надбавку 2,5% в отношении дохода свыше 153,3 тыс. евро и отменила надбавку 3,5%. Более того, в 2013 г. максимальная ставка налога в Португалии выросла до 53%. Как результат, доля налога на доходы физических лиц в ВВП выросла с 5,7% в 2009 г. до 6,1% в 2011 г.** В свою очередь, Испания после усиления в 2011 г. прогрессии в налогообложении доходов физических лиц, которое не повлекло за собой снижение его фискальной эффективности, на 2012–2013 гг. также ввела надбавки от 0,75% до 7% к каждой ставке налога.

Другим примером реверсных налоговых реформ в ЕС является возврат к прогрессивному механизму взимания налога на доходы физических лиц в Чехии и Словакии. В 2008 г. Чехия ввела пропорциональную ставку налога 15% вместо прогрессии из четырех ставок от 12% до 32% (при этом фискальная эффективность налога снизилась с 4,3% до 3,7% ВВП***), а в 2013 г. перешла на малопрогрессивное налогообложение доходов физических лиц по двум ставкам – 15% и 22%. В Словакии в 2004–2012 гг. налог на доходы физических лиц взимался по ставке 19%, обеспечивая поступления в бюджет как доли в ВВП не более 2,7% (в 2011 г. – на уровне 2,5%, который был самым низким в ЕС-27). Такая невысокая фискальная эффективность налога была одним из факторов, вынудивших Словакию при усложнении долговой ситуации в 2013 г. ввести еще одну ставку налогообложения доходов физических лиц в размере 25%. Отметим также, что в 2011 г. Словакия увеличила стандартную ставку НДС на 1 процентный пункт (до 20%), а в 2013 г. – базовую ставку корпоративного налога на 4 процентных пункта (до 23%). В 2004 г. эти ставки, как и ставка налога на доходы физических лиц, были установлены на уровне 19%.

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

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

*** Там же.

В 2013 г. Греция, находящаяся в эпицентре экономического и фискального кризисов, также прибегла к повышению базовой ставки корпоративного налога (ставка увеличилась до 26% после ее снижения с 35% в 2009 г. до 24% в 2010 г. и до 20% в 2011 г.; в том же году фискальная эффективность налогообложения прибыли в стране снизилась с 2,5% до 2,1% ВВП *).

Рост ВВП создает почву для увеличения доходов бюджета за счет расширения базы налогообложения, чем актуализирует переход от стратегии фискальной консолидации к принятию новых стимулирующих налоговых мер (неблагоприятная мировая конъюнктура усилила конкуренцию за ресурсы рынка капитала), а рецессия и хроническая разбалансированность государственных финансов обуславливают срочную необходимость в совершенствовании налоговых инструментов поощрения предпринимательства как важным шагом на пути выхода из "ловушки государственного долга". Поэтому сегодня можно наблюдать, что к снижению ставок налогов прибегают страны ЕС, находящиеся "на разных полюсах" по динамике экономического развития и уровню дефицита бюджета и государственной задолженности.

Так, Латвия благодаря уменьшению разбалансированности государственных финансов при одних из самых высоких в ЕС темпах роста ВВП в июле 2012 г. снизила стандартную ставку НДС (ранее самую высокую в странах Балтии) с 22% до 21%, а в 2013 г. — ставку налога на доходы физических лиц с 25% до 24% (в соседних Эстонии и Литве — соответственно, 21% и 15%). Вместе с тем в Латвии было предусмотрено снижение ставки налогообложения доходов физических лиц с 24% до 22% в 2014 г. и до 20% в 2015 г., но решили отказаться от этого и проводить в 2014 г. более "фискально безопасное" снижение ставок социальных платежей для работников и работодателей, соответственно, с 11% до 10,5% и с 24,03% до 23,59% **.

Показательно, что в 2010 г. дефицит бюджета в Латвии составил 8,1% ВВП (в условиях экономического спада — на уровне 1,3%). В ответ на это в 2011 г. стратегия фискальной консолидации страны предполагала повышение стандартной и сниженной ставок НДС, ставок акцизного, имущественного и социального налогообложения и другие меры по увеличению доходов бюджета одновременно с уменьшением расходов государства на здравоохранение и трансфертов местным органам власти, а также ограничением социальных выплат [9].

Сегодня только отдельные страны ЕС снижают базовую ставку корпоративного налога. Преимущественно это те, которые или избежали накопления угрожающих объемов государственного долга, или компенсируют фискальные потери от такой трансформации повышением ставок других налогов, или имеют сравнительно высокую базовую ставку. Причем есть страны, которые снижают ставку налогообложения прибыли в несколько этапов (в частности, после того, как в результате первого снижения не произошло уменьшения фискальной эффективности налога).

В 2012–2013 гг. в ЕС уменьшение базовой ставки корпоративного налога имело место в Швеции (с 26,3% до 22%), Италии (с 31,4% до 27,5%), Словении

* Там же. — Р. 189.

** Latvian Government approves Finance Ministry's latest proposal regarding labor tax burden reductions [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.baltic-course.com/eng/legislation/?doc=79322>.

(с 20% до 17%), Финляндии (с 26% до 24,5%), Великобритании (с 26% до 23%), среди которых только в Финляндии и Швеции доля государственного долга в ВВП в 2013 г. составила до 60% ВВП. В Италии, Словении, Финляндии в 2012 г. был зафиксирован спад. В Италии в 2012 г. базовая ставка налогообложения прибыли была значительно выше, чем в среднем по ЕС-27 (23%), что не способствовало экономическому росту; Словения объединила снижение базовой ставки налога на прибыль с повышением стандартной ставки НДС с 20% до 22% и максимальной ставки налога на доходы физических лиц с 41% до 50% (на 2013–2014 гг.); в Великобритании в 2011 г. при уменьшении базовой ставки корпоративного налога с 28% до 26% его фискальная эффективность, как и в 2010 г., составила 3,1% * при повышении стандартной ставки НДС с 17,5% до 20%; Финляндия после уменьшения в 2012 г. базовой ставки налогообложения прибыли повысила в 2013 г. стандартную и сниженные ставки НДС, соответственно, с 23% до 24% и с 9% и 13% до 10% и 14%.

В 2014 г. в Великобритании и Финляндии произошло дальнейшее снижение базовой ставки корпоративного налога на 1 и 4,5 процентного пункта соответственно; ожидалось, что в Словении базовая ставка снизится с 17% до 16% **, но этого не произошло.

Итак, ряд стран ЕС сегодня снижает ставки некоторых налогов (в частности, на доходы и прибыль), компенсируя фискальные потери в случае разбалансированности государственных финансов ресурсами из других налоговых источников, прежде всего, благодаря повышению ставок НДС.

Усиление фискальной роли НДС для обеспечения надежной финансовой основы функционирования государства, как и частые изменения в налогообложении в связи с новыми вызовами и угрозами, обусловленными шатким равновесием посткризисного восстановления, выступают характерными особенностями современной налоговой политики в странах ЕС.

В целом на территории Объединенной Европы в 2009–2014 гг. к повышению стандартной и (или) сниженных ставок НДС прибегли девять стран из ЕС-15 (за исключением Бельгии, Дании, Германии, Люксембурга, Австрии, Швеции; в Дании и Швеции стандартная ставка НДС составляет 25%) и все новые страны ЕС-27. Многие страны ЕС повышали ставки этого налога неоднократно. Средняя стандартная ставка НДС в странах ЕС-15 в 2014 г. выросла по сравнению с 2008 г. с 19,9% до 21,5%, а в новых странах ЕС – с 18,8% до 21,3%. В апреле 2014 г. стандартная ставка налога составила менее 20% в четырех странах – Люксембурге, Кипре, Мальте и Германии (в 2010 г. таких стран было девять), варьируя в постсоциалистических странах ЕС от 20% в Болгарии, Эстонии, Словакии до 27% в Венгрии. При этом напомним, что в Болгарии, Эстонии, Германии и Люксембурге дефицит бюджета в 2012 г. был менее 1% ВВП.

Только в 2014 г. произошли повышение стандартной и одной из сниженных ставок НДС во Франции – с 19,6% и 7% до 20% и 10% соответственно, а также очередной рост ставок этого налога в Кипре (стандартной – с 18% до 19%, сни-

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

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

женной — с 8% до 9%). О намерении в ближайшее время снизить ставки НДС не объявляла ни одна страна ЕС (в Люксембурге запланировано повышение стандартной ставки налога с 15% до 17% с 1 января 2015 г.) *.

Все большее использование фискального потенциала НДС является одним из примеров частых изменений в налогообложении стран ЕС в связи с новыми вызовами и угрозами посткризисного восстановления. Кроме того, многие страны Объединенной Европы сегодня корректируют ставки налога на доходы физических лиц и корпоративного налога, порой изменяя направление налогового реформирования на противоположное.

В 2011–2012 гг. 13 стран ЕС увеличили ставки социальных платежей для работников и 10 стран — для работодателей; снижение ставок социального налогообложения для субъектов рынка произошло только в Ирландии (с 8,5% до 4,25%), Польше (с 17,61% до 17,38%), Швеции (с 23,43% до 20,92%) **. При этом Ирландия установила самую небольшую в ЕС налоговую нагрузку на предпринимательский сектор (ставка корпоративного налога равна 12,5% и является самой низкой в ЕС-15) при увеличении стандартной ставки НДС с 21% до 23% (2012 г.).

Отметим также, что в 2012 г. — I полугодии 2013 г. Болгария, Эстония, Греция, Испания, Италия, Кипр, Литва, Люксембург, Венгрия, Мальта, Польша, Португалия повысили ставки индивидуальных акцизов на энергетические продукты и электроэнергию; Эстония, Ирландия, Греция, Испания, Кипр, Литва, Люксембург, Венгрия, Мальта, Нидерланды, Австрия, Польша, Португалия, Румыния, Словения и Великобритания увеличили ставки индивидуального акцизного налогообложения алкогольных напитков и табачной продукции ***.

Теперь в контексте опыта налогового реформирования в странах — участниках ЕС проанализируем фискально ориентированные и бюджетные меры Украины, предусмотренные Законом Украины № 1166-VII. В соответствии с ним, в Украине произошли (предусмотрены) следующие изменения:

- отказ от снижения ставки НДС с 20% до 17% в 2015 г. и ставки налога на прибыль с 18% до 16% в 2015–2016 гг.;
- введение ставки НДС в размере 7% на лекарственные средства и изделия медицинского назначения;
- освобождение с 1 октября 2014 г. от налогообложения НДС операций по поставкам и экспорту зерновых и технических культур, за исключением их первой поставки и экспорта сельскохозяйственными производителями;
- включение в базу налогообложения доходов физических лиц суммы пенсионных выплат, превышающих 10 тыс. грн., — в сумме такого превышения;
- включение в базу налогообложения доходов физических лиц процентов, если их годовой размер превышает 17 прожиточных минимумов, — в сумме такого превышения;

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

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

*** Tax reforms in EU Member States 2013 [Электронный ресурс]. — Режим доступа : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_38.pdf.

– переход к прогрессии в налогообложении доходов физических лиц в виде процентов, дивидендов, роялти, инвестиционного дохода по трем ставкам от 15% до 25% (с 1 июля 2014 г.);

– повышение ставок акцизного налога для транспортных средств, пива (на 42,5% с мая 2014 г.), табачных изделий (на 31,5% с июля 2014 г.), спирта и алкогольных напитков (на 25% с сентября 2014 г.);

– установление единой ставки акцизного налога на дизельное топливо и включение в перечень подакцизных товаров альтернативного топлива;

– повышение ставок платы за пользование недрами в отношении газового конденсата;

– определение базой налогообложения налогом на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, общей площади объекта вместо жилой;

– введение сбора на обязательное государственное пенсионное страхование по ставке 0,5% при осуществлении операций при покупке юридическими и физическими лицами иностранной валюты в безналичной и (или) наличной формах;

– сокращение численности работников правоохранительных органов, отмена льгот для государственных служащих, переход к начислению пенсий на общих основаниях для прокуроров, судей и государственных служащих.

Отметим, что подобные пакеты мер жесткой фискальной консолидации (предполагают существенное сокращение дефицита бюджета в сжатые сроки) принимались странами ЕС, которые после кризиса 2008–2009 гг. ощутили острый дефицит фискальных ресурсов. Об изменениях налогово-бюджетной политики Латвии, после которых ей удалось достаточно быстро стабилизировать фискальную ситуацию и возобновить восходящую динамику экономического развития, уже говорилось. Можно привести еще пример Румынии, в которой в 2010 г. был зафиксирован дефицит бюджета на уровне 6,8% ВВП при его падении с темпом в 1,1%. В 2011 г. страна повысила стандартную ставку НДС на 5 процентных пунктов (до 24%), ставки акцизного и социального налогообложения, расширила базу налогообложения доходов физических лиц, а также ограничила размер заработной платы и численность занятых в государственном секторе, отказалась от повышения пенсий, сократила неэффективные социальные выплаты, ограничила выплату субсидий на отопление и провела реформу здравоохранения [9]. Благодаря таким мерам Румынии удалось в 2012 г. уменьшить дефицит бюджета до 2,9% ВВП, обеспечив при этом переход экономики в фазу экономического роста.

Правда, не во всех странах ЕС жесткая фискальная консолидация привела к ощутимому улучшению фискальной ситуации. В частности, в Греции в 2011 г. кроме повышения ставок НДС применялись меры по уменьшению налоговых расходов и совершенствованию налогового администрирования одновременно со значительным сокращением социальных расходов бюджета [9]. Однако в 2012 г. по сравнению с 2010 г. дефицит бюджета страны уменьшился только с 10,8% до 10% ВВП при усилении кризисных явлений в экономике (это стало одной из причин упомянутых прецедентов снижения фискальной эффективности налогов при повышении их ставок), а в 2013 г. государственный долг страны преодолел отметку 175% ВВП.

С учетом этого можно сделать вывод, что в случае затягивания с реализацией стратегии фискальной консолидации (особенно при отсутствии положительных сдвигов в динамике экономического развития и наличии структурных проблем) разработать пакет фискально ориентированных мер, способных увеличить поступления в бюджет без заметного отрицательного влияния на социально-экономические процессы, становится все сложнее.

В Украине в 2013 г. по сравнению с 2012 г. наблюдались увеличение дефицита Сводного бюджета с 3,6% до 4,37% ВВП * и дальнейшее ухудшение макроэкономической динамики (темп роста ВВП снизился с 5,2% в 2011 г. до 0,3% в 2012 г.; в 2013 г. рост полностью прекратился **). При этом государственный долг увеличился с 28,3% до 33,3% ВВП (государственный и гарантированный государством долг — с 36,6% до 40,5% ВВП) ***. Более того, по экспертным оценкам, в 2014 г. в Украине ожидается экономический спад на уровне самое меньшее 3% с дальнейшим обострением фискальных и долговых проблем [10]. В таких обстоятельствах реализация стратегии фискальной консолидации не только неизбежна, но и даже несколько запоздала.

Однако не менее важно дать ответ на другой вопрос: смогут ли предусмотренные упомянутым Законом Украины № 1166-VII изменения в налогообложении обеспечить уменьшение разбалансированности государственных финансов при замедлении падения (росте) ВВП? Отказ от снижения ставки налога на прибыль в Украине в 2015–2016 гг. оправдан при остром дефиците фискальных ресурсов и соответствует современной европейской тенденции взвешенного подхода к снижению ставок корпоративного налогообложения. Сначала Налоговым кодексом Украины предполагалось поэтапное снижение ставки налога на прибыль с 25% до 16% в 2011–2014 гг. (в 2014 г. ставка должна была уменьшиться с 19% до 16%). Но в конце 2013 г. было принято решение об уменьшении этой ставки до 16% в 2014–2016 гг.; с 1 января 2014 г. она установлена на уровне 18%. Отметим, что в 2013 г. снижение ставки налога на прибыль на 1 процентный пункт сопровождалось как сокращением его поступлений в абсолютном измерении на 1,4%, так и уменьшением его доли в ВВП с 3,92% до 3,78% ****. В 2014 г. снижение ставки налогообложения прибыли произошло на фоне ухудшения конъюнктуры, что создало предпосылки для очередного падения фискальной эффективности налога (в том числе за счет сужения базы налогообложения в свете ожидаемого уменьшения объемов прибыли субъектов рынка; при неблагоприятной экономической и политической ситуации снижение ставки вряд ли будет способствовать активизации хозяйствования). Поэтому установление ставки налога на прибыль в Украине на сравнительно невысоком уровне в 18% на постоянной основе является важной мерой

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

** За даними Державної служби статистики України (Зміна обсягу валового внутрішнього продукту в 2011, 2012 і 2013 рр.) [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

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

**** Рассчитано по данным Государственной казначейской службы Украины.

фискальной консолидации без заметного отрицательного влияния на социально-экономические процессы. Здесь уместно будет вспомнить, что Словения, столкнувшись с обострением фискальных и долговых проблем в условиях спада 2012–2013 гг., также отказалась от запланированного на 2014 г. очередного этапа снижения базовой ставки налогообложения прибыли.

Уменьшение ставки НДС в Украине с 20% до 17%, которое в конце 2013 г. было перенесено с 2014 г. на 2015 г. и отменено Законом Украины № 1166-VII, вступало в противоречие с тенденцией усиления фискальной роли этого налога в странах ЕС, где он подтвердил свое реноме надежного источника налоговых поступлений. Кроме того, в 2013 г. было зафиксировано снижение доли НДС в ВВП Украины с 9,84% до 8,81 % *, что является еще одним аргументом в пользу отмеченной фискально ориентированной меры.

Введение ставки НДС в размере 7% в отношении операций по поставкам лекарственных средств и изделий медицинского назначения, которые ранее освобождались от налогообложения, даст возможность обеспечить дополнительные поступления в бюджет. Однако такая трансформация произошла в условиях весьма существенной девальвации гривни, что усилило эффект роста цен на медицинскую продукцию (как импортную, так и отечественную, ведь при производстве последней может использоваться импортное сырье). Данное нововведение также связано с риском увеличения теневых оборотов на рынке лекарственных средств и изделий медицинского назначения и злоупотреблений в связи с применением сниженной ставки налога, а потому требует дополнительных мер по совершенствованию налогового администрирования.

Освобождение от налогообложения НДС операций по поставке и экспорту зерновых и технических культур, за исключением их первой поставки и экспорта сельскохозяйственными производителями (последним предоставлено право оставлять в своем распоряжении суммы НДС, которые в случае отсутствия такого права должны были бы уплачиваться в бюджет), сделает невозможным возмещение налога путем оформления фиктивного экспорта этих культур.

Расширение базы налогообложения доходов физических лиц при разбалансированности государственных финансов произошло не только в Украине, но и в ряде стран ЕС (в частности, в 2011 г. кроме уже упомянутой Румынии к такому шагу прибегла Ирландия [9]). Причем у нас такое расширение имеет признаки “надбавки социальной справедливости” (львиная доля пенсионеров имеют пенсии до 10 тыс. грн.; достаточно узким остается также круг лиц, получающих проценты, годовой объем которых превышает 17 прожиточных минимумов).

Другой отечественной новацией во взимании налога на доходы физических лиц является введение прогрессивной шкалы в налогообложении процентов, дивидендов, роялти и инвестиционного дохода по трем ставкам: 15% – на доход до 204 прожиточных минимумов, 20% – на доход от 204 до 396 прожиточных минимумов и 25% – на доход свыше 396 прожиточных минимумов. Так, в 2014 г. по ставке 15% будут облагаться пассивные доходы до 239904 грн., а 25% – свыше 465696 грн. По итогам 2014 г. можно будет оценить, насколько фискально эффективен такой механизм взимания налога. Среди рисков начала практики налогообложения пассивных доходов сразу по ставкам 15–25% (а не 5%, как это

* Рассчитано по данным Государственной казначейской службы Украины.

было ранее предусмотрено Налоговым кодексом Украины) – возможное увеличение объемов тенизации таких доходов и сокращение банковских депозитов, что крайне нежелательно.

В то же время отметим, что повышение налоговой нагрузки на пассивные доходы характерно для стран ЕС. В частности, в 2012 г. программа фискальной консолидации, например, в Португалии предполагала повышение ставок подоходного налогообложения инвестиционного дохода: ставка налога на доход от прироста капитала выросла с 20% до 25%, на инвестиционный доход резидентов, полученный в налоговых гаванях, – с 21,5% до 30% *.

Обратим внимание еще на один момент. Сначала законопроект "О предотвращении финансовой катастрофы и создании предпосылок для экономического роста в Украине" предполагал усиление прогрессивности налогообложения доходов физических лиц путем установления, наряду со ставками 15% и 17%, трех новых ставок – 20%, 25% и 30% на все виды дохода, включая дивиденды, проценты, роялти, инвестиционный доход. Между тем эта норма не получила поддержки при обсуждении. Мы также не считаем ее целесообразной, поскольку в случае нерешенной проблемы сокрытия от налогообложения высоких доходов (в том числе неединичных случаев выплаты заработной платы "в конвертах") такое усиление прогрессии в налогообложении может привести к увеличению объемов их тенизации, а следовательно, не даст ожидаемого фискального эффекта. Мы уже говорили также о том, что в ряде стран ЕС повышение максимальной ставки (увеличение разрядов шкалы) налога на доходы физических лиц не оправдало возлагаемых на него надежд, после чего произошли реверсные реформы; в 2013 г. среди постсоциалистических стран ЕС только в Словении налог на доходы физических лиц взимался по более чем двум ставкам (в Польше, Чехии и Словакии – по двум ставкам).

По нашему мнению, действенной мерой борьбы с тенизацией заработной платы и других доходов физических лиц в Украине может стать введение косвенных методов контроля за этими доходами на основе их сопоставления с расходами (например, с помощью контроля за дорогими покупками) **.

Предусмотренные Законом Украины № 1166-VII изменения во взимании акцизного налога соответствуют современным тенденциям усиления фискальной роли индивидуальных акцизов в странах ЕС. Однако повышение ставок акцизного налогообложения в нашей стране на 25% и более связано с риском сворачивания отечественного производства соответствующей подакцизной продукции и увеличения теневых оборотов, связанных с ее импортом и реализацией. В 2011 г. при повышении ставок акцизного налога уже наблюдалось снижение объемов производства ряда подакцизных товаров: водки – на 21,4%, спирта – на 20,3%, сигарет – на 7,3%, дизельного топлива – на 28,3% ***. При этом фискальная эффективность налога даже снизилась с 2,62% до 2,61% ВВП ****.

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

** Пути улучшения администрирования налога на доходы физических лиц в Украине уже рассматривались в [11; 12].

*** Рассчитано по данным Государственной службы статистики Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2006/pr/prm_ric/prm_ric_u/vov2005_u.html.

**** Рассчитано по данным Государственной казначейской службы Украины.

В 2012 г. в Украине ставки акцизов на пиво выросли на 7,4%, этиловый спирт – на 8,9 %, сигареты – на 15%, легкие дистилляты – в 10,7 раза, при этом доля акцизного налога в ВВП увеличилась лишь на 0,12 процентного пункта (до 2,73%); в 2013 г. последняя вообще упала до самой низкой в 2010–2013 гг. отметки – 2,54% * (при повышении ставок налогообложения). Таким образом, без параллельной реализации мер по борьбе с контрабандой подакцизной продукции и совершенствования налогового администрирования не стоит возлагать надежды также и на акцизный налог как на источник покрытия “значительных фискальных разрывов”. В случае же соблюдения данного условия обеспечить дополнительные поступления в бюджет без заметного отрицательного влияния на социально-экономические процессы можно за счет применения европейского опыта акцизного налогообложения продуктов питания и напитков, вредных для здоровья человека [4, с. 84].

Повышение ставок платы за пользование недрами в отношении газового конденсата с 39% до 42% также следует оценивать положительно. В 2011–2012 гг. свыше половины созданной на добывающих предприятиях природной ренты не изымалось в бюджет, а оставалось в распоряжении собственников этих предприятий [13]. Это свидетельствует о достаточно весомом потенциале увеличения налоговых поступлений за счет совершенствования взимания ресурсных платежей.

Определение базой налогообложения налогом на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, общей площади объекта жилой недвижимости обеспечит увеличение налоговых поступлений. Между тем фискально еще более эффективным этот налог может стать при расширении его налоговой базы путем включения в нее не только объектов жилой недвижимости. Возможным и оправданным представляется также повышение ставок налогообложения для дорогой недвижимости. И главное – это не будет иметь заметного отрицательного влияния на социально-экономические процессы.

В то же время отметим, что принятие Закона Украины № 1166-VII не решило задачу оптимизации системы налоговых льгот. В 2011 г. сумма потерь от налоговых льгот выросла на 13,5%, а в 2012 г. – еще на 1,8%; доля этих потерь в ВВП увеличилась с 2,62% в 2010 г. до 2,72% в 2012 г. **. При этом практика льготного налогообложения в Украине приводит к чрезмерным диспропорциям в распределении налоговой нагрузки по видам экономической деятельности [14, с. 34–36]. С учетом этого необходимо усилить контроль за предоставлением налоговых льгот на основе внедрения системы мониторинга за их эффективностью (результативность этой меры будет зависеть от того, будут ли внесены изменения в Налоговый кодекс Украины по уточнению направлений и сроков использования отраслевых льгот) и отменить неэффективные налоговые льготы.

Выводы

Сложная ситуация со сбалансированием государственных финансов и рост государственного долга вынуждают большинство стран ЕС в процессе поиска компромисса между обеспечением фискальной консолидации и созданием усло-

* Рассчитано по данным Государственной казначейской службы Украины.

** Рассчитано на основе данных скорректированной суммы потерь от предоставления налоговых льгот в Украине, приведенных в [14, с. 34–35].

вий для роста ВВП все чаще заботиться, прежде всего, о достижении фискальной стабильности. При этом европейские страны прибегают к повышению ставок НДС и других налогов, а также социальных платежей. Лишь отдельные из них снижают ставки налогообложения, руководствуясь соображениями содействия росту ВВП или принимая во внимание неоднозначные последствия их предыдущего повышения. В ЕС распространена и практика снижения налоговой нагрузки на предпринимательский сектор и доходы граждан после улучшения ситуации с наполнением бюджета в том числе путем усиления фискальной роли отдельных налогов на потребление.

Принятие Закона Украины "О предотвращении финансовой катастрофы и создании условий для экономического роста в Украине" предполагает дальнейшие изменения в налогообложении в нашем государстве, которые в целом отвечают новейшим тенденциям налогового реформирования в странах ЕС, реализующих стратегию фискальной консолидации. Отказ от запланированного на 2015–2016 гг. снижения ставок НДС и налога на прибыль, другие меры усиления фискальной роли налогов на потребление, введение прогрессии в налогообложении пассивных налогов населения и включение в базу налогообложения доходов физических лиц высоких пенсий, расширение налоговой базы налога на недвижимость, повышение ставок ресурсных платежей и других налогов и сборов направлены на увеличение доходов бюджета без заметного отрицательного влияния на социально-экономические процессы и предполагают повышение социальной справедливости налоговой системы. Между тем фискальный эффект многих из этих налоговых трансформаций в значительной мере будет зависеть от того, будут ли предприняты надлежащие меры по совершенствованию налогового администрирования.

При дальнейшей налоговой реформе в Украине следует акцентировать внимание, в частности, на: усилении контроля за предоставлением налоговых льгот (на основе введения мониторинга за их эффективностью) и отмене неэффективных льготных инструментов в налогообложении; введении косвенных методов контроля за доходами населения путем сопоставления доходов с расходами для уменьшения объемов сокрытия от налогообложения высоких доходов; корректировке механизма взимания налога на имущество, отличное от земельного участка, в направлении дальнейшего расширения его налоговой базы и введения новых (более высоких) ставок налогообложения дорогой жилой недвижимости как практического воплощения идеи повышения налоговой справедливости на основе включения в налоговую систему "налога на богатство".

Список использованной литературы

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 [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <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. Современная налоговая политика в странах ЕС-15 // Экономика Украины. – 2012. – № 6. – С. 73–85.
5. Мельник В.М., Кошук Т.В. Сучасні податкові реформи у нових країнах – учасницях 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. Фискальная консолидация и ее влияния // Экономика Украины. – 2013. – № 9. – С. 31–46.
8. Квашин Ю. Кризис в Греции // Мировая экономика и международные отношения. – 2011. – № 4. – С. 71.
9. Продолжение курса на бюджетную консолидацию // Бюллетень “Бюджетного вестника”. – 2011. – июнь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <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 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <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. 24–46.

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 uverennosti 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'nik V.M., Koshchuk T.V. *Sovremennaya nalogovaya politika v stranakh ES-15* [The modern tax policy in countries EC-15]. *Ekonomika Ukrainy – Economy of Ukraine*, 2012, No. 6, pp. 73–85 [in Russian].
5. Mel'nyk V.M., Koshchuk T.V. *Suchasni podatkovyi reformy u novykh krainakh – uchastnytsyakh 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 reguluyvannya* [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'naya konsolidatsiya i eyo vliyaniya* [Fiscal consolidation and its effects]. *Ekonomika Ukrainy – Economy of Ukraine*, 2013, No. 9, pp. 31–46 [in Russian].

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 byudzhetsnyu 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: mozhyvosti 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].

Статья поступила в редакцию 18 апреля 2014 г.