

УДК 336.22

**І. Р. Чуй**

кандидат економічних наук, доцент  
Львівської комерційної академії, м. Львів

## **ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ РОЗВИНЕНИХ КРАЇН**

Проведено дослідження фіскальної ефективності податкових систем країн Організації економічного співробітництва та розвитку (OECD). Виявлено та узагальнено тенденції змін податкового навантаження на економіку розвинених країн, проаналізовано фіскальну ефективність податків на доходи, прибуток та приріст капіталу, податків на товари і послуги, податків на власність. Податкова статистика країн OECD свідчить про зростання середнього значення податкового тиску на економіку. Податкова структура в Україні відрізняється від розвинених країн нижчим фіскальним значенням податків на прибуток підприємств та доходи фізичних осіб та вищим податковим навантаженням на споживання.

**Ключові слова:** фіскальна ефективність, податкове навантаження, податки на доходи, прибуток та приріст капіталу, податки на товари і послуги, податки на власність.

### **Chuy I. FISCAL EFFICIENCY OF TAX SYSTEMS IN DEVELOPED COUNTRIES**

Research of the fiscal efficiency of tax systems in OECD countries is conducted. The tendencies of tax burden in developed countries are revealed and generalized. The tax efficiency of taxes on income, profit and capital gains, taxes on goods and services, taxes on property is analyzed. Revenue Statistics 2013 shows that the average tax burden (excluding social security) in OECD countries increased. The Ukraine's taxstructure differs from developed countries by lower fiscal efficiency of corporate income and personal income taxes and higher tax burden of taxes on consumption.

**Keywords:** fiscal efficiency, tax burden, taxes on income, profit and capital gains, taxes on goods and services, taxes on property.

Актуальність дослідження фіскальної ефективності податкових систем зарубіжних країн обумовлена тими міркуваннями, що як теоретична розробка питань оподаткування, так і фіскальна практика в розвинених країнах перебувають на високому рівні наукової та професійної культури. Система індивідуального та корпоративного оподаткування, механізми непрямого оподаткування у розвинених країнах світу надзвичайно гнучкі, знання і досвід фахівців у цій сфері уже випробувані часом і довели свою ефективність. Тому адаптовані до вітчизняних умов запозичення зарубіжного досвіду відповідають національним інтересам України.

Українські науковці мають певні здобутки у дослідженні фіскальної ефективності податкових систем зарубіжних країн та їх порівнянні з вітчизняною податковою системою. Серед них можна відмітити наукові праці таких вчених, як Андрущенко В. Л., Білецьку Г. М., Горову Т. М., Данілова О. Д., Загорського В. С., Кармаліту М. В., Кошука Т. В. Куц М. О., Литвиненко Я. В., Лося А. Ф., Мельник В. М., Римарську Р. Ю., Савченко В. Ф., Свєрдана М. М., Соколовську А. М., Ткаченко Н. М., Шевчука В. О. та інших. Однак питання ефективності податків та оптимізації їх впливу на доходи бюджетної системи залишаються актуальними на даному етапі реформування податкових механізмів в Україні.

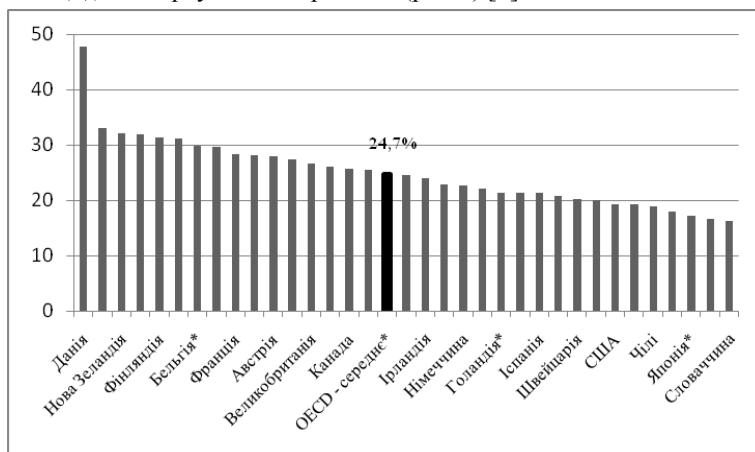
Метою наукової роботи є дослідження податкових механізмів у розвинених країнах світу та обґрунтування можливих шляхів їх адаптації в податковій системі України.

Історично, податковий тиск більшості розвинених країн варіюється у межах 22-25% до ВВП. З урахуванням відрахувань на соціальне страхування

податкове навантаження країн Організації економічного співробітництва та розвитку (OECD) складає в середньому 25-34 %. З початком фінансової кризи показник податкового тиску зменшується та з 2010 р. починає зростати повертаючись до докризових значень.

Як засвідчує податкова статистика країн OECD, середнє значення податкового тиску на економіку зросло на 0,7 в.п. із 24% ВВП у 2010 р. до 24,7% у 2012 р. (для порівняння у 2000 р. податковий тиск становив в середньому 25,7%) [1].

Серед 34 розвинених країн світу найвищий податковий тиск спостерігається у Данії – 47,8% до ВВП, Швеції – 33%, Новій Зеландії – 32,1% Ісландії – 31,9% при середньому значенні 24,7%. Найнижчий податковий тиск у Словаччині – 16,3%, Мексики – 16,7%, Японії – 17,1% та Кореї – 17,9%. Біля середнього значення знаходяться Канада, Ізраїль, Португалія та Ірландія (рис.1) [1].

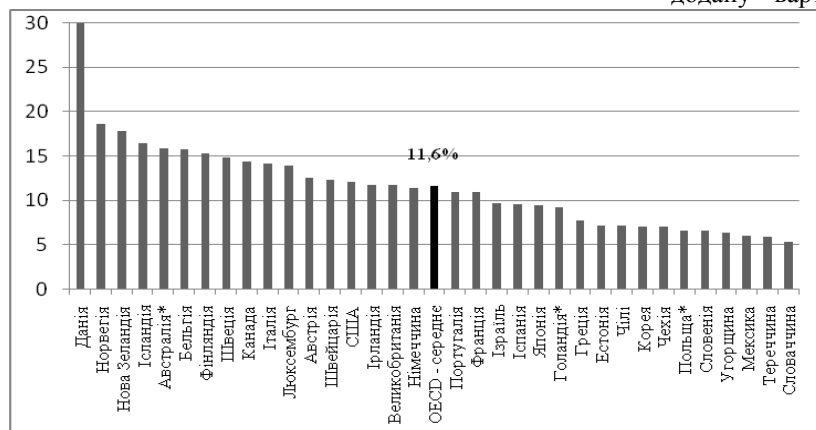


\* - дані 2012 року

**Рис.1. Податкові надходження країн OECD у 2013 р. у % до ВВП (без соціального страхування)**

У 2013 році посилення податкового тиску відбулося у 17 з 34 країн, у 8 країн податковий тиск зменшився або залишився без змін. У порівнянні з попереднім роком у 2013 р. найвище зростання податкових надходжень демонструють Туреччина, Ізраїль, США, Португалія; найвище падіння – у Греції, Італії та Норвегії.

Аналізуючи структуру податкових надходжень розвинених країн світу (рис. 2), бачимо, що основу податкових надходжень складають доходно-прибуткові податки (в середньому 11,6 % ВВП).



**Рис. 2. Податки на доходи, прибуток та приріст капіталу країн ОЕСД у 2013 р.**

Наведені дані показують, що найвище значення надходжень від доходно-прибуткових податків спостерігається у Данії (30,7% ВВП), Норвегії (18,6%) та Новій Зеландії (17,8%). Найнижче відповідно у Словаччини (5,3%), Туреччини (5,9%) та Мексики (6%).

Підтверджуючи важливість доходно-прибуткових податків у податкових системах розвинених країн, зазначимо, що біля 34 % усіх податкових надходжень складають саме податки на доходи населення і прибуток корпорацій [2]. Вказані податки виступають основним джерелом фінансування бюджетних видатків у 15 країнах; у 9 з 34 країн частка надходжень від них перевищує показник 40% сумарних податкових надходжень. У Данії у 2012 р. 61% податкових надходжень надійшло за рахунок доходно-прибуткових податків, у Австралії – 59,1%, у Новій Зеландії – 53,6%.

У 1980-их частка податку на доходи фізичних осіб у розвинених країнах складала біля 30% податкових надходжень; за даними 2012 р. вона склала уже 25% в середньому. Варіація часток податку з доходів населення є значною: від 9% та 11% ВВП у Словаччині та Чехії до 39% в Австрії та 51% у Данії. За останні 3 роки у 25 з 34 ОЕСД-країн відбулося зростання надходжень від податку з доходів завдяки зменшенню неоподаткованого розміру заробітку та податкового кредиту, а також застосуванню більш високих ставок податку з надвисоких доходів.

Податок на прибуток корпорацій не має значного фіскального значення. Серед розвинених країн найнижчими за рівнем оподаткування корпорацій є Ірландія, Польща та Словенія (комбінована

корпоративна ставка оподаткування 12-19%). Дев'ять з тридцяти чотирьох країн світу мають комбіновану ставку корпоративного податку вище 30%. США знаходять на першому місці за розміром корпоративного оподаткування прибутку (комбінована ставка оподаткування прибутку корпорацій, що поєднує ставки загальнодержавного та місцевого податків, складала у 2014 р. 39,1%); на другому місці Японія з 37%, далі Португалія з 31,5%. Високі ставки оподаткування прибутку корпорацій у деяких країнах пояснюються відсутністю податку на додану вартість, як у США, або ж нижчими,

порівняно з іншими індустріальними країнами, ставками ПДВ (в Канаді і Японії ставка ПДВ – 5%).

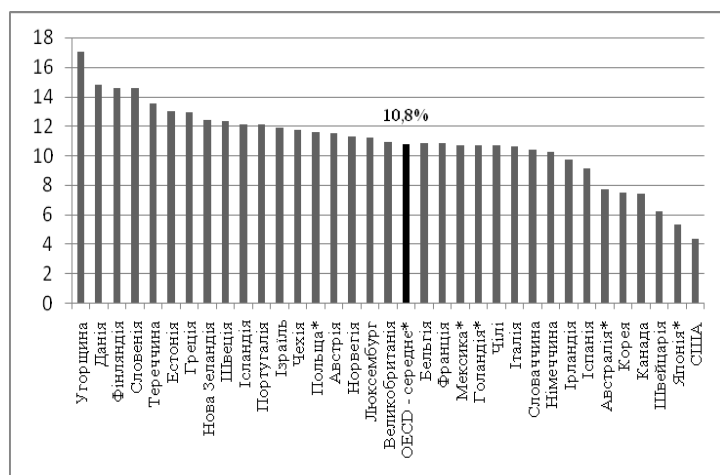
За останні 10 років у індустріальних країнах спостерігається стійка тенденція до зниження рівня оподаткування корпорацій. Якщо у 2000 році середнє значення даного показника становило 33,5 %, у 2005 році – 28,6%, то уже за 2014 рік – уже 25,3% [3].

Частка податку на прибуток корпорацій у ВВП країн ОЕСД останні роки теж показує спадну тенденцію із 10,6% у 2007 р. до 8,5% у 2012 р. Спостерігається значний спред часток надходжень з корпоративного податку: від близько 3% у Греції, Угорщини та Словенії до близько 19% у Австралії та 25% у Норвегії. Зазначене відхилення частково пояснюється інституційними факторами та особливостями оподаткування корпорацій з видобутку корисних копалин.

Корпоративні податки мають негативний вплив на нагромадження основного капіталу, що знижує його продуктивність, а це впливає на зниження росту ВВП. Безумовно, зниження податкового навантаження сприятиме збільшенню вільних коштів у суб'єктів господарювання, але, з іншого боку, значно, щонайменше у короткостроковому плані, скоротить доходи бюджету. Часовий лаг з моменту зміни податкової політики до початку реального зростання доходів бюджету становить від 0,5 до 2 років [4, с.144].

Дослідження економістів ОЕСД доводять те, що саме податки на корпорації є найбільш шкідливі для економічного зростання. Далі за негативним впливом названі високі індивідуальні податки з населення, і на третьому місці – майнові податки.

Податки на товари і послуги (податки на споживання) відіграють достатньо помітну роль у формуванні доходів бюджетних систем розвинених країн. Частка даних податків варіюється від 36% у податкових надходженнях у 1996 р. до 31 % у 2012 р. Серед країн-лідерів по податковому навантаженні на споживання знаходяться Угорщина (17,5% ВВП), Данія (14,8%), Фінляндія та Словенія (14,6%). Середнє значення рівня оподаткування товарів і послуг складає 10,8% ВВП. Країнами, де оподаткування товарів і послуг є незначним, є США, Японія, Швейцарія та Канада (рис.3).



**Рис.3. Податки на товари і послуги країн OECD у 2013 р. у % до ВВП**

Податки на загальне споживання (ПДВ, податки з продажу) мають найвищу фіскальну ефективність серед податків на споживання. Якщо у 1960-тих вони давали лише 12% усіх податкових надходжень, то за результатами 2012 р. – уже 20% податкових надходжень. Податок на додану вартість введений у 33 із загальної кількості 34 країн OECD. За останні 5 років середня ставка ПДВ країн OECD зросла із 17,6 % у 2009 р. до 19,1% у 2014 р. [5]. Щонайменше 21 країна із загальної кількості хоч раз за п'ять років підвищувала ставку ПДВ, у цей же час 21 країна ЄС зафіксувала середню стандартну ставку ПДВ 21,7%, що перевищує аналогічний показник по усіх країнах OECD.

Ставки ПДВ поєднують стандартну, знижену та специфічні регіональні ставки. Стандартна ставка ПДВ варіюється від 5% (Канада, Японія) до більше 25 % (Ісландія, Данія і Норвегія); 31 країна із 33 застосовують крім стандартної ще і знижену ставку ПДВ у розмірі 0-15% (пільги стосуються охорони здоров'я, освітніх та соціальних послуг, телебачення, пошти, страхування, а також медикаментів і продовольчих товарів) [6].

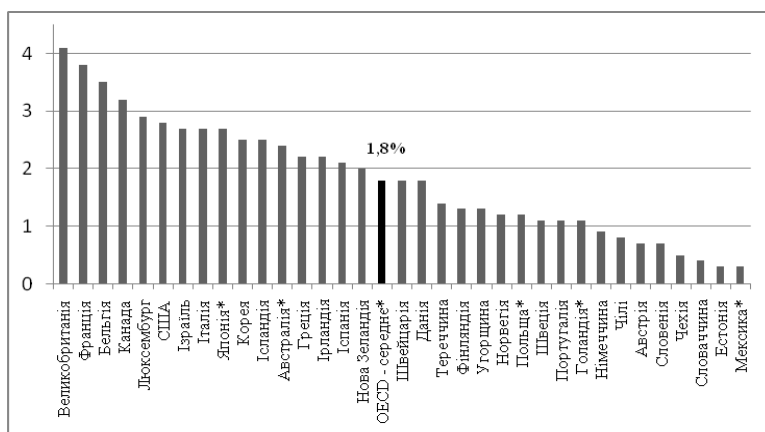
Специфічні акцизи поєднують оподаткування алкоголю, тютюнових виробів, паливно-мастильних матеріалів, грального бізнесу, телефонного зв'язку, транспорту, експорту-імпорту, забруднення навколишнього середовища тощо. Середнє значення надходжень зі специфічних акцизів склали у 2012 р. по країнах OECD 10,7%; проте є країни, для яких саме ці податки забезпечують домінуючу роль (Мексика – 35% та Туреччина – 22%).

Податки на власність, що включають оподаткування будівель і споруд, багатства, нерухомості, спадщини та подарунків, фінансових та капітальних трансакцій, у податкових системах розвинених країн займають від 0,3% до 4,1% ВВП або 1,3-11,9%

податкових надходжень. Середнє значення надходжень від майнових податків у 2013 р. склало 1,8 % ВВП. Вищий податковий тиск на власність спостерігається у Великобританії – 4,1%, Франції – 3,8% та Бельгії – 3,5%; найнижче – відповідно у Мексики та Естонії – 0,3%, Словаччини – 0,4% (рис. 4).

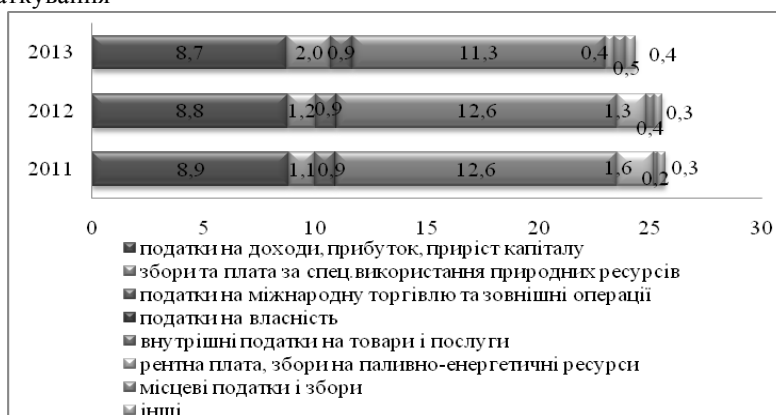
Починаючи із 1965 р. середня частка податків на власність зменшилася із 8 % до 5 % загальних податкових надходжень країн. В цілому податки на власність складають більше 10% податкових надходжень у чотирьох країнах (Канаді, Кореї, Великобританії та США) [7].

Частка податкових надходжень Зведеного бюджету України у 2013 р. склала 24,3% до ВВП проти 25,7% у 2011 р. (для порівняння у 2008 р. цей показник становив 24%). Як бачимо, рівень податкового навантаження на економіку України відповідає рівню розвинених країн світу. Проте структура податкових надходжень України має певні відмінності. Зокрема, частка податків на доходи, прибуток та приріст капіталу в Україні складає 8,7 % проти 11,6 % середнього значення країн OECD.



**Рис. 4. Податки на власність країн OECD у 2013 р. у % до ВВП**

Розглянемо структуру податкових надходжень в Україні (рис.5).



**Рис. 5. Структура податкових надходжень України у 2011-2013 рр. (% до ВВП)**

Податкова структура в Україні відрізняється від розвинутих країн нижчим фіскальним значенням податку на прибуток підприємств та доходи фізичних осіб, оскільки за низького рівня доходів юридичних і фізичних осіб, низького рівня податкової культури, недосконалої фіскального законодавства і роботи податкових служб неможливо забезпечити переважання в структурі податкової системи прямих податків. В Україні чинником, що підсилює цю закономірність, є падіння реальних доходів підприємств, зростання числа збиткових підприємств в умовах фінансово-економічної кризи. За цих обставин збереження порівняно значної ролі доходно-прибуткових податків може бути забезпечене лише шляхом надмірного оподаткування як юридичних, так і фізичних осіб, що руйнує стимули до економічної діяльності.

Що ж стосується податків на споживання, то їх рівень в Україні складає 11,3% ВВП або 46,6% податкових надходжень. Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції, які у доходах Зведеного бюджету України становили стабільно 0,9%, у міжнародних податкових правилах включені до групи 5000 податкової класифікації «Податки на товари і послуги», таким чином включивши їх до відповідної групи податків, маємо дещо вищий податковий тиск на споживання в Україні.

Податки на власність в Україні не виконують належної фіскальної ролі; у доходах Зведеного бюджету податки на власність за останні три роки складала всього 0,1-0,2% ВВП. До складу податків на власність відносився збір за першу реєстрацію транспортного засобу, який відносився до доходів місцевих бюджетів. Відповідно до останніх змін Податкового кодексу України від 28.12.2014 податки на власність трансформуються у податки на майно, що включають податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок; плату за землю. Згідно з бюджетною класифікацією плата за землю включалася до податкових надходжень в частині зборів за спеціальне використання природних ресурсів. Податок на нерухомість до останнього часу включався до групи надходжень Місцеві податки і збори. Таким чином, бачимо певну уніфікацію податкового законодавства України до міжнародних норм оподаткування.

Надходження із рентної плати та зборів на паливно-енергетичні ресурси скоротилися із 1,6% до 0,4% ВВП або із 5,3% до 1,3% доходів Зведеного бюджету. Таке значне скорочення було зумовлене перенесенням рентної плати і зборів на паливно-енергетичні ресурси до складу плати за користування надрами.

Серед найбільш вагомих надходжень Зведеного бюджету України слід назвати ПДВ (біля 30%), податок на доходи фізичних осіб (16%), податок на прибуток підприємств (12%), акцизний податок (біля 8%), податки на міжнародну торгівлю (3%).

Хоча Україна і досягла кращих результатів, проводячи протягом 2012-2013 рр. реформи, у рейтингу легкості ведення бізнесу Світового банку посівши 112 місце із 189 країн, та досягнувши у 2014 році 96 місце, за складністю податкової системи

Україна все ж посіла 108 місце у світі (за попередній 2013 р. – 157 місце). Та незважаючи на це, загальна податкова ставка (відсоток усіх податкових платежів до прибутку до сплати податків) в Україні за результатами 2014 року склала 52,9 % проти 41,3 % в середньому по країнах ОЕСД та 34,9 % по країнах Європи та Центральної Азії [8]. Загалом серед груп країн, своїх найближчих сусідів – ЄС, Центральної і Східної Європи та СНД – Україна має найгірші оцінки ефективності податкової системи та ВВП на одного жителя.

Концепція економічного розвитку України передбачає європейську інтеграцію; вдосконалення податкової системи України має відбуватися у напрямку наближення до умов оподаткування в країнах ЄС. Це зумовлює необхідність здійснення наступних основних напрямів її подальшої трансформації: в частині прямого і непрямого оподаткування необхідними є заходи щодо уніфікації ставок податків, розширення податкової бази за рахунок доходів, які на сьогодні виведені за межі оподаткування, як-то окремі види доходів і соціальні виплати. Сподіваємося, що прийняті зміни у податковому законодавстві (скорочення кількості податків, спрощення процедури адміністрування податків, оподаткування «предметів розкоші», введення мораторію на проведення перевірок малого бізнесу, нові правила подання звітності) полегшать ведення бізнесу, виведуть економіку з тіні та призведуть до економічного росту.

#### **Список використаних джерел**

1. *OECD Tax Statistics*[Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/data/revenue-statistics/comparative-tables\\_data-00262-en?isPartOf=/content/datacollection/ctpa-rev-data-en](http://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/data/revenue-statistics/comparative-tables_data-00262-en?isPartOf=/content/datacollection/ctpa-rev-data-en)
2. *Revenue Statistics 2014* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/table8taxesonincomeandprofits1000asoftotaltaxation.htm>
3. *Taxation of Corporate and Capital* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm#C\\_CorporateCapital](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm#C_CorporateCapital)
4. Чуй І.Р. *Корпоративне оподаткування у США і розвинених країнах світу*// *Торгівля, комерція, підприємництво* [зб. наук. пр.]/ [редак. кол.: Анопій В. В., Дайновський Ю. А., Скибинський С. В. та ін.]. – Львів : Львівська комерційна академія, 2010. – Вип. 11. – 278с. – С. 141–146.
5. *Average OECD VAT rates*[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3409584/Average-OECD-VAT-rates-up-85-in-five-years.html>
6. *VAT rates*[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm>
7. *Taxes on property*<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/table22taxesonproperty4000asoftotaltaxation.htm>
8. *Благоприятность условий ведения бизнеса. Украина*[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.doingbusiness.org/data/exploreconomies/ukraine#paying-taxes>

#### **References**

1. *OECD Tax Statistics*. Retrieved from <http://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/data/revenue-statistics/comparative->

## **СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ СУЧАСНОГО ПЕРІОДУ УКРАЇНИ**

tables\_data-00262-en?isPartOf=/content/datacollection/ctpa-rev-data-en[inEnglish].

2. *Revenue Statistics (2014)*, Retrieved from <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/table8taxesonincomeandprofits1000asoftotaltaxation.htm>[inEnglish].

3. *Taxation of Corporate and Capital* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm#C\\_CorporateCapital](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm#C_CorporateCapital)[inEnglish].

4. Chuy, I.R. (2010). *CorporatyvneopodatkuvannyavSSHairozvyenyhkrayinahsvity* [Corporatetaxationinthe USA anddevelopedcountries]InV. Apopiy, Yu. Daynovsky, S. Skybinsky (Ed.), *Torgivlyya, comerciya, pidpruyemnystvo* [Trade, commerce, entrepreneurship] :Vol. 11. (pp. 141-146).Lviv :Lviv Academy of Commerce.[inUkrainian].

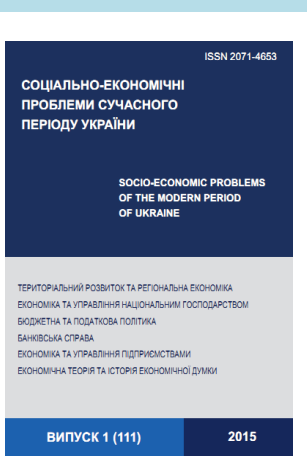
5. *Average OECD VAT rates*. Retrieved from <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3409584/Average-OECD-VAT-rates-up-85-in-five-years.html>[inEnglish].

6. *VAT rates*. Retrieved from <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm>

7. *Taxes on property*. Retrieved from <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/table22taxesonproperty4000asoftotaltaxation.htm>[inEnglish].

8. *Ease of Doing Business in Ukraine*. Retrieved from <http://russian.doingbusiness.org/data/exploreconomies/ukraine#paying-taxes>[inRussian].

### **Proceedings of the "SOCIO-ECONOMIC PROBLEMS of the MODERN PERIOD of UKRAINE"**



Proceedings of the "Socio-economic problems of the modern period of Ukraine" is a specialized scientific-practical edition based National Academy of Sciences of Ukraine and the Institute for regional studies of NAS of Ukraine.

The book highlights the results of studies of institutional and socio-economic problems of development of Ukraine at the macro, meso and micro levels, encouraging to published authors who carry out research work in various sectors of the economy.

The book "Socio-economic problems of the modern period of Ukraine" on the List of scientific professional publications of Ukraine in the field of economic Sciences (Decree of the Presidium of HAC of Ukraine from 18. 11. 2009 №1-05/5).

**Site collection: [www.zbirnyk.ird.gov.ua](http://www.zbirnyk.ird.gov.ua)**

### **Scientific-practical journal "REGIONAL ECONOMY"**



Scientific-practical journal "Regional economy" is a specialized scientific-practical publication, which highlights such theoretical and applied issues: the formation and implementation of state regional policy in Ukraine, the problems of socio-economic life of the regions, territorial development, environmental management and ecological security, social policy, cross-border cooperation, rural development, investment and innovation policy, Finance and banking.

Journal "Regional economy" is included in the List of scientific specialized editions of Ukraine (Decree of the Presidium of the higher attestation Commission of Ukraine dated 16.12.2009 №1-05/06).

The journal is included in the international scientometric databases Index Copernicus, Poland - with 2012.

**The journal's website: [www.re.gov.ua](http://www.re.gov.ua)**