

Мельник В.М.,

доктор економічних наук, доцент,
завідувач кафедри фінансів та банківської справи
Європейського університету (м. Київ)

Кошук Т.В.,

аспірант Академії фінансового управління
Міністерства фінансів України

ВИКОРИСТАННЯ ПОДАТКОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ В УМОВАХ СТАНОВЛЕННЯ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ

Показано, як постсоціалістичні країни — учасниці ЄС, використовуючи податкові інструменти, реагують на сучасні виклики трансформації соціально-економічної системи. Виявлено резерви підвищення ефективності їх податкової політики як непрямого методу макроекономічного регулювання.

The article shows how the post-socialist countries — participants of European Union, using tax instruments, react to modern challenges of socioeconomic system transformation. The authors reveal reserves for raising the efficiency of their tax policy as an indirect method of macroeconomic regulation.

Ключові слова: перерозподільні процеси, фіскальне регулювання, податкова політика, рівень оподаткування, податкова структура, ПДВ, акцизи, мито, податок з доходів фізичних осіб, корпоративний податок, соціальні платежі.

В умовах переходу до ринкових відносин як вітчизняні, так і зарубіжні науковці й політики часто пропонують Україні запозичувати досвід розбудови перерозподільних процесів постсоціалістичних країн ЄС, що досягли успіхів у економічному розвитку. На перший погляд, це логічно: якщо за реалізації певної моделі податкової політики досягаються високі темпи зростання ВВП, таку модель вважають ефективною. Однак чи сприяє система оподаткування цих країн поліпшенню динаміки їх економічного розвитку, чи обрана ними стратегія утвердження ринкової економіки згладжує наслідки прорахунків у здійсненні податкових трансформацій? Найцікавішим є те, що можна використовувати окремі дієві податкові інструменти сприяння зростанню ВВП на якісно новій основі та одночасно припускати помилок у розбудові системи оподаткування. Річ у тім, що в умовах ринкових перетворень при формуванні й реалізації податкової політики доводиться розв'язувати складні проблеми.

Постсоціалістичні країни змушені використовувати у фіскальному регулюванні дещо інші підходи, ніж країни з розвинутою ринковою економікою. Адже, по-перше, в умовах постсоціалістичного господарювання не можна очікувати на високу ефективність не так давно сформованої системи ринкового саморегулювання, а отже, необхідно надавати державі доволі широкі повноваження щодо

коригування соціально-економічних процесів. По-друге, через брак досвіду організації фінансової діяльності держави в умовах утвердження ринкової економіки збільшується ризик прийняття помилкових фіскальних рішень, чим створюються обмеження в розширенні податкової експансії (неефективні акумулювання й використання значного обсягу податкових надходжень дестимулюють розвиток легальної економіки та викликають тінізацію економічних відносин)¹. По-третє, структурні перекося постсоціалістичного господарювання потребують певної лібералізації оподаткування, тому нові країни ЄС мають використовувати, здавалося б, взаємовиключні перерозподільні важелі, які дадуть змогу зменшити їх відставання в економічному розвитку від країн ЄС-15.

Вибір стратегії фіскального регулювання також ускладнюють постійні об'єктивні зміни економіко-інституційного середовища. Постсоціалістичні країни, на відміну від країн із розвинутою ринковою економікою, часто змушені вносити істотні зміни у податкове законодавство. Якщо для західноєвропейських країн пріоритетом при формуванні й реалізації податкової політики є дотримання критерію стабільності, то для нових країн ЄС — критерію гнучкості². Стабільна система оподаткування, але вже не адекватна умовам господарювання, гальмує зростання ВВП. Водночас надмірний радикалізм у фіскальному регулюванні також не стимулює підприємницьку ініціативу (навіть якщо податкове навантаження зменшується). У постсоціалістичних країнах суб'єкти ринку доволі толерантно, сподіваючись на позитивні зміни, сприймають податкові нововведення, але не можуть ефективно функціонувати в умовах радикальних змін фінансових потоків³.

Основна мета цієї статті — з'ясувати, як країни — нові учасниці ЄС, використовуючи податкові інструменти, реагують на сучасні виклики трансформації соціально-економічної системи, та виявити резерви підвищення ефективності їх податкової політики як непрямого методу макроекономічного регулювання.

Тему зарубіжного досвіду оподаткування широко висвітлювали у своїх працях відомі українські науковці — В.М. Федосов, А.М. Соколовська, А.І. Крисоватий, Ю.Б. Іванов та ін. Однак ми зосередимося на тих аспектах податкової політики країн — нових членів ЄС, які потребують посилення акцентів з огляду на майбутній розвиток нашої держави.

Чи не найбільшою проблемою для постсоціалістичних країн є пошуки практичної інтерпретації узгодженості між фіскальною та розподільчо-регулюючою

¹ Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення — К.: Знання-Прес, 2004. — 454 с.; Федосов В., Опарін В., Львовичкін С. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: Моногр. / За наук. ред. В. Федосова. — К.: КНЕУ, 2002. — 367 с.; Чугунов І.Я. Бюджетний механізм регулювання економічного розвитку: Моногр. — К.: НІОС, 2003. — 485 с.

² Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні: Моногр. — Тернопіль: Карт-бланш, 2005. — С. 136—141.

³ Балацкий Е. Стабильность фискальной системы как фактор экономического роста // Общество и экономика. — 2005. — № 2. — С. 118.

функціями податків. Адже, з одного боку, громадяни як виборці прагнуть підвищення соціальних стандартів до рівня західноєвропейських, і їх мало цікавить фінансове забезпечення цього кроку; з другого боку, підприємницький сектор потребує податкової лібералізації для заохочення іноземних інвестицій і посилення своїх конкурентних позицій на ринках об'єднаної Європи. Такі полярні інтереси породжують спокусу йти шляхом мінімального опору: встановлювати високі соціальні стандарти при звуженні меж податкової експансії (нерідко за рахунок скорочення економічних видатків держави і, відповідно, обмеження потенціалу зростання ВВП у перспективі). Встояти перед цією спокусою можуть не всі країни. Відзначимо хоча б те, що у 2003 році лише Чехія утримувала видатки бюджету на економічну діяльність на рівні 11,7% ВВП, а в середньому по десяти нових країнах ЄС (крім Болгарії та Румунії) цей показник становив 5,7% ВВП⁴. Причому вже за перших ознак погіршення кон'юнктури в тих постсоціалістичних країнах, які вдалися до стрімкого нарощування соціальних витрат за паралельного зниження рівня оподаткування, було зафіксовано найбільші темпи падіння ВВП.

Звісно, невеликим і дещо обділеним факторами виробництва країнам доводиться вдаватися до істотної податкової лібералізації, аби привернути увагу іноземних інвесторів, тоді як для країн, що є центрами регіональної економічної активності, володіють при цьому необхідною інфраструктурою, маючи надлишки різних ресурсів, податковий чинник не буде домінуючим⁵. Разом із тим, очевидним є те, що до країн із трансформаційною економікою перетікає насамперед спекулятивний капітал і не кожен іноземний інвестор готовий працювати в умовах такого постсоціалістичного рудименту, як високий рівень корупції. Тому нещодавні сподівання більшості нових країн ЄС на те, що приплив іноземних інвестицій триватиме постійно, не завжди й не повною мірою збуваються. Натомість масовий кон'юнктурний вплив капіталу, дестабілізація економічних процесів і розбалансування переобтяжених соціальною складовою державних фінансів — це їх сучасна реальність, особливо з урахуванням проявів нинішньої кризи.

Високі соціальні стандарти, які загалом виправдали себе у високорозвинутих західноєвропейських країнах, є надто важким тягарем у постсоціалістичних умовах. Трансформаційні економіки нових країн ЄС не мають такого запасу міцності, як економіки у ЄС-15. Крім того, найменші втрати під час рецесії завжди мають країни — експортери капіталу, а ті, що залежать від іноземного капіталу, повинні приділяти особливу увагу розбудові ефективної соціально-економічної системи. Немає нічого надзвичайного в тому, що першими, навіть попри значну соціальну складову функціонування держави, про вихід із економічної кризи оголосили Франція та Німеччина. Дивно те, що до середини 2008 року, зокрема,

⁴ Соколовська А.М. Податкова політика в Україні в контексті її впливу на розвиток економіки // *Фінанси України*. — 2006. — № 9. — С. 71.

⁵ *Benassy-Quere A., Fontagne L.* Harmonisation, coordination ou concurrence: quel choix pour la fiscalité? // *Problemes economiques*. — 2001. — № 2. — С. 732.

фіскальний досвід цих двох країн ЄС у частині державного регулювання економіки мало цікавив постсоціалістичні країни.

Між тим, до початку світової економічної кризи як постсоціалістичні країни з доволі високим рівнем оподаткування, так і нові країни ЄС, що більше схилилися до податкової лібералізації, демонстрували одні з найвищих у Європі темпи зростання ВВП. Причому більшість із них утримували частку державного боргу у ВВП на рівні менше 30 %, а дефіцит бюджету — в межах 3 % ВВП, і лише Угорщина за рівня оподаткування 38,5 % ВВП відчувала значні труднощі у збалансуванні державних фінансів (табл. 1). Угорщина була єдиною серед нових країн ЄС, яка, захопившись збільшенням соціальних видатків держави⁶, недостатньою мірою враховувала питання боргової безпеки, хоча на початку двохтисячних років саме їй, разом із Словенією та Чехією, пророкували якнайшвидше приєднання до єврозони.

Таблиця 1. Окремі економічні показники в постсоціалістичних країнах ЄС

Показник	Словенія	Угорщина	Чехія	Болгарія	Польща	Естонія	Латвія	Словаччина	Литва	Румунія
Частка податків і податкових платежів у ВВП у 2005 році, %	40,5	38,5	36,3	35,9	34,2	30,9	29,4	29,3	28,9	28,0
Середньорічний темп зростання ВВП у 2004—2007 роках, %	4,9	3,6	5,2	6,3	5,1	9,2	10,0	7,6	7,9	6,6
Частка державного боргу у ВВП у 2006 році, %	27,1	65,6	30,1	22,8	47,6	4,0	10,6	30,4	18,2	12,4
Дефіцит/профіцит бюджету у 2006 році, % ВВП	-1,2	-9,3	-2,9	3,2	-3,8	3,6	-0,3	-3,7	-0,6	-1,9

Джерела: Статистичний щорічник України за 2007 рік / За ред. О.Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2006. — С. 556; Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical books. — 2007 edition. — P. 237; <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>.

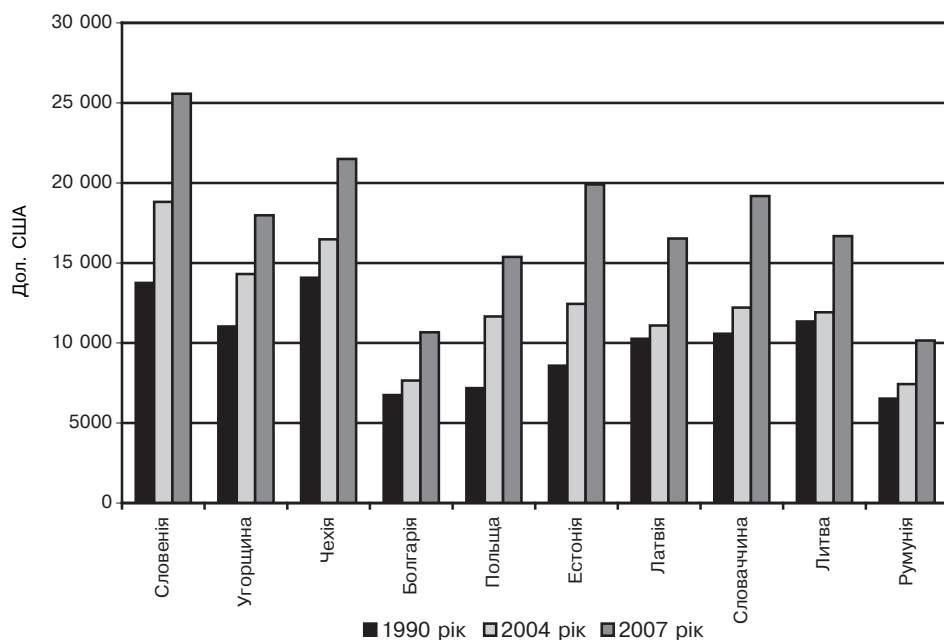
Країни Балтії, навпаки, до 2008 року були лідерами у ЄС за показниками зростання ВВП, майже не зазнавали впливу боргового навантаження на економіку, зводили бюджети з незначним дефіцитом (Естонія — з профіцитом), установивши одні з найнижчих у ЄС рівні оподаткування. Проте “зворотним боком медалі” податкової лібералізації для заохочення іноземних інвестицій у цих країнах було недофінансування структурних реформ. Це стало однією з причин відчутного ускладнення соціально-економічної ситуації в умовах фінансової кризи, яке спровокувало певні громадські протести (зокрема, у Латвії та Литві)⁷.

Відзначимо також те, що рівень оподаткування 40,5 % ВВП не завадив Словенії утримувати лідерство серед нових країн ЄС за показником ВВП на одну особу

⁶ Геєць В.М. Політика економічного зростання на основі розширення внутрішнього споживання та її наслідки // Фінанси України. — 2007. — № 9. — С. 15—19.

⁷ Латвія та Литва, на відміну від Естонії, вже у 1995—1997 роках реалізовували ліберальну податкову стратегію, відкладаючи чимало важливих структурних реформ на невизначену перспективу.

населення (рис.). Цей факт, по-перше, свідчить на користь припущення, що економічно розвинутіші постсоціалістичні країни мають кращі можливості запозичувати західноєвропейський досвід установа широким меж податкової експансії порівняно з менш розвинутими⁸. По-друге, очевидно, що акумулювання й використання податкових надходжень у Словенії є доволі ефективними (за рівня оподаткування близько 40 % ВВП неефективна фінансова діяльність держави не супроводжується динамічним економічним зростанням). Словенія першою серед нових країн ЄС збагнула: якщо спочатку відбулося зменшення рівня оподаткування або держава взяла на себе нові видаткові зобов'язання, то згодом скасувати такі зміни часто буває важко з політичної точки зору⁹. Більше того, Словенія ще до рецесії почала поступову реалізацію низки непопулярних заходів для зменшення соціального навантаження на видатки держави¹⁰, створюючи передумови для стійкого економічного зростання у перспективі.



Джерело: Статистичний щорічник України за 2007 рік / За ред. О.Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2006. — С. 558.

Рис. Динаміка ВВП на одну особу населення в постсоціалістичних країнах ЄС

⁸ За однакового податкового навантаження абсолютні суми доходів економічних суб'єктів після сплати податків і податкових платежів будуть більшими у країнах із вищим рівнем економічного розвитку.

⁹ Кудрин А. Мировой финансовый кризис и его влияние на Россию // Вопросы экономики. — 2009. — № 1. — С. 23.

¹⁰ Князев Ю.К. Налоговая реформа в Словении // Финансы. — 2007. — № 11. — С. 37.

Болгарія також установила доволі високий рівень оподаткування — 35,9 % ВВП, особливо з огляду на те, що її ВВП на одну особу населення є вдвічі меншим, ніж у Словенії. Але така податкова експансія не стала для Болгарії перешкодою в підтриманні динамічного економічного зростання в умовах профіциту державного бюджету. Це, на нашу думку, доводить, що лібералізація оподаткування не є панацеєю у розв'язанні інвестиційних проблем для постсоціалістичних країн¹¹.

Цікаво, що Словаччина, як і Естонія, ще у 1995 році утримувала рівень оподаткування на позначці понад 35 % ВВП¹², але потім, знизивши його, у 2004 році поступилася цій балтійській країні за показником ВВП на одну особу населення. При цьому Словаччина мала кращі початкові умови щодо пристосування економіки й соціальної сфери до ринкового середовища (потребувала менш глибоких структурних реформ). Отже, чи не зумовили таке “відставання” Словаччини, серед інших причин, і охарактеризовані зміни її податкової політики? Адже лише порівняння окремих економічних показників Словаччини з показниками інших нових країн ЄС наводить на думку про те, що вона, спочатку обравши стратегію широких меж фінансової діяльності держави, досить різко перейшла до податкової лібералізації (ми припускаємо, що ці реалії навряд чи зумовлені лише радикалізмом трансформації фіску).

Ще однією проблемою для постсоціалістичних країн є вибір інструментів оподаткування. З одного боку, податкова гармонізація у ЄС передбачає уніфікацію окремих параметрів і механізмів оподаткування з метою поступової конвергенції податкових структур у межах інтегрованого ринку (по суті, рух у напрямі наближення перерозподільних моделей нових країн ЄС до їх західноєвропейських прототипів)¹³. З другого боку, економічні, соціальні й інституційні умови постсоціалістичного господарювання передбачають використання особливих податкових інструментів (національного “фіскального ноу-хау”), які ефективніше порівняно з традиційними для країн ЄС-15 сприятимуть зростанню ВВП. Тобто формування й реалізацію податкової політики ускладнює пошук “золотої середини” між застосуванням дієвих фіскальних засобів прискорення економічного розвитку за наявних трансформаційних реалій та адаптацією податкової системи до середовища інтегрованого господарювання.

Звісно, нові країни ЄС, у яких доходи громадян і суб'єктів господарювання є меншими, ніж у Західній Європі, змушені будувати свої податкові стратегії в умовах доволі обмеженої бази оподаткування прямими податками й соціальними платежами. Але обсяги споживання значно менше диференційовані в межах

¹¹ В умовах стрімкого зростання ВВП за рахунок завантаження не задіяних під час тривалої трансформаційної кризи виробничих потужностей податкова лібералізація більше сприяє поширенню споживацьких тенденцій у господарюванні, ніж стимулює структурну перебудову економіки.

¹² У 1995—2005 роках Словаччина найбільше серед країн ЄС знизила рівень оподаткування (на 10,3 в. п.).

¹³ Це також повинні враховувати країни — претенденти на вступ до ЄС.

об'єднаній Європи, що дає змогу країнам постсоціалістичного простору, як і в ЄС-15, активно розбудовувати систему непрямого оподаткування. А оскільки надходження ПДВ, акцизів і мита менше порівняно з іншими податками й податковими платежами залежать від фази економічного циклу й рівня тінізації економічних відносин, широке використання їх фіскального потенціалу при утвердженні ринкової економіки — це об'єктивна реальність. Не має значення, усвідомлення перспективності непрямих податків чи вимоги їх гармонізації (насамперед установлення стандартної ставки ПДВ на рівні не менше 15%) спонукали нові країни ЄС оцінити переваги оподаткування споживання. Важливо те, що значна частка непрямих податків у ВВП забезпечує постсоціалістичні країни бюджетними ресурсами у складний період трансформацій (табл. 2).

Таблиця 2. Частка окремих податків і податкових платежів у ВВП постсоціалістичних країн ЄС у 2005 році, %

Показник	Словенія	Угорщина	Чехія	Болгарія	Польща	Естонія	Латвія	Словаччина	Литва	Румунія
Непрямі податки, в тому числі ПДВ	16,4 9,0	15,8 8,4	11,9 7,2	19,0 12,4	13,9 7,7	13,5 8,8	12,9 7,9	13,0 8,0	11,5 7,2	13,0 8,1
Податок з доходів фізичних осіб	6,0	6,6	4,6	3,0	3,9	5,9	5,8	2,8	7,0	2,4
Соціальні платежі працівників і самозайнятих	9,0	3,9	4,7	3,6	8,8	0,4	2,3	3,7	0,8	3,3
Разом	15,0	10,5	9,3	6,6	12,7	6,3	8,1	6,5	7,8	5,7
Корпоративний податок	2,9	2,1	4,5	2,9	2,5	1,4	2,0	2,8	2,1	2,7
Соціальні платежі роботодавців	5,8	9,7	10,4	6,9	4,9	10,0	6,2	7,1	7,4	6,4
Разом	8,7	11,8	14,9	9,8	7,4	11,4	8,2	9,9	9,5	9,1

Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical books. — 2007 edition. — P. 238, 240, 250, 252, 258, 260, 262.

Не випадково, що Болгарія та Словенія динамічно розвивались в умовах фіскальної ефективності непрямих податків 19 % і 16,4 % ВВП (ПДВ — 12,4 % і 9 % ВВП). Причому Словенія, якій поступ у економічному розвитку відкрив можливості збільшення податкового навантаження на фізичних осіб, сповідує стратегію однієї з найменших серед постсоціалістичних країн ЄС сукупної фіскальної ролі корпоративного податку й соціальних платежів роботодавців (як того потребують реалії глобалізації). Таку політику широких меж податкової експансії важко назвати неефективною. Натомість для Болгарії, яка не має змоги активно розбудувати прибуткове й соціальне оподаткування населення і не вважає за доцільне підвищувати податкове навантаження на підприємницький сектор, найбільше в ЄС використання фіскального потенціалу непрямих податків у цілому і ПДВ зокрема було чи не єдиною можливістю збільшити рівень перерозподілу ВВП без сповільнення економічного розвитку (у разі ефективної трансформації податкових надходжень у суспільні блага), чим країна і скористалася.

Переважно соціальні акценти урядової політики в Угорщині позначилися також на співвідношенні непрямого, прямого й соціального оподаткування:

превалювання надходжень корпоративного податку й соціальних платежів роботодавців над податковими надходженнями від фізичних осіб поєднувалися з високою фіскальною ефективністю непрямих податків. Причому, на нашу думку, саме значна частка податків на споживання у податковій структурі була одним із чинників, які дали змогу країні, попри постійне розширення соціальної складової функціонування держави, до 2008 року зберігати зростаючий тренд економічного розвитку.

У Чехії надходження корпоративного податку й соціальних платежів роботодавців перевищували як суми прибуткового податку і соціальних платежів працівників і самозайнятих, так і надходження непрямих податків. Більше того, Чехія найменше серед постсоціалістичних країн ЄС використовувала фіскальний потенціал ПДВ і не скористалася можливістю розширення меж прямого оподаткування доходів фізичних осіб. Швидше за все, ці особливості податкової структури частково нівелювали позитивний вплив на динаміку ВВП чеської стратегії значних видатків бюджету на економічну діяльність.

Словаччина також утрималася від посилення фіскальних позицій податку з доходів фізичних осіб, що поряд із відносно неактивним розвитком оподаткування ПДВ в умовах доволі широких меж соціальних видатків держави й курсу на зниження рівня перерозподілу ВВП спричинило дефіцит державного бюджету (за сприятливої кон'юнктури).

У Польщі порівняно незначна фіскальна ефективність ПДВ поєднувалася з вагомою для країни, яка не є лідером серед нових країн ЄС за рівнем економічного розвитку, часткою соціальних платежів працівників і самозайнятих у структурі оподаткування. Причому Польща у 2006 році підвищила ставки соціального оподаткування. Така розбудова податкової сфери далася взнаки у кризових умовах, продукуючи певні ускладнення.

Естонія найбільше серед балтійських країн використовувала фіскальний потенціал непрямих податків у цілому і ПДВ зокрема й у 1995—2007 роках у 2,3 рази збільшила свій ВВП (максимальний показник у постсоціалістичній Європі) за порівняно високої сукупної частки корпоративного податку й соціальних платежів роботодавців у ньому¹⁴. Водночас Литва, дещо обмеживши розвиток оподаткування ПДВ, розбудовуючи найбільш фіскально ефективно серед нових країн ЄС оподаткування доходів фізичних осіб і практикуючи доволі радикальні податкові трансформації¹⁵, у 2004—2007 роках не продемонструвала таких високих темпів економічного зростання, як Латвія та Естонія. При цьому Литва у 2005 році була

¹⁴ Така податкова структура збереглася ще з часів, коли Естонія не мала змоги покласти значні податкові зобов'язання на фізичних осіб.

¹⁵ Зокрема, у 2006—2007 роках у Литві справлявся корпоративний професійний податок за ставками 4 % (2006-й) і 3 % (2007-й), надходження якого спрямовувались на фінансування соціальних програм і заходів. У 2007 році країна включила до переліку підакцизних товарів вугілля й підвищила стандартну ставку корпоративного податку з 15 % до 18 %, а у 2006—2008 роках знизила пропорційну ставку оподаткування доходів фізичних осіб із 33 % до 24 %.

передостанньою у ЄС за показником частки податків і податкових платежів у ВВП. І нарешті, Румунія також обмежено використовувала можливості непрямого оподаткування (ПДВ), що, на нашу думку, могло вплинути на обсяги забезпечення додатковими бюджетними ресурсами для структурних реформ.

Більшість постсоціалістичних країн — учасниць ЄС установили стандартну ставку ПДВ на рівні 18—20 % (табл. 3), але дотримувались різних підходів у використанні регуляторного потенціалу диференціації його ставок¹⁶. Причому в Польщі за зниженими ставками ПДВ 3 % і 7 % оподатковувалась найбільша серед нових країн ЄС його податкова база (при стандартній ставці 22 %). Це частково нівелювало регресивний вплив високого навантаження соціальних платежів на доходи працівників, одночасно створивши передумови для збереження існуючих диспропорцій податкової структури. Позитивним моментом розвитку перерозподільних процесів у Польщі є те, що в умовах досить вагомого відставання темпів зростання заробітних плат від темпів зростання продуктивності праці країна розбудовувала прогресивне пряме оподаткування доходів фізичних осіб¹⁷.

Таблиця 3. Ставки окремих податків у постсоціалістичних країнах ЄС у 2005 році, %

Показник	Словенія	Угорщина	Чехія	Болгарія	Польща	Естонія	Латвія	Словаччина	Литва	Румунія
Стандартна ставка ПДВ	20	25	19	20	22	18	18	19	18	19
Знижені ставки ПДВ	8,5	5; 15	5	7	7; 3	5	5	—	9; 5	9
Максимальна ставка податку з доходів фізичних осіб	50	38	32	24	40	24*	25*	19*	33*	16*
Базова ставка корпоративного податку	25	17,5	26	15	19	24	15	19	15	16

* Пропорційна ставка.

Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical books. — 2007 edition. — Р. 66, 92, 308.

Країни Балтії також використовували знижені ставки ПДВ, але запровадили пропорційну ставку податку з доходів фізичних осіб. Причому простежується залежність: чим вищою є ставка оподаткування цим податком, тим ширшою є податкова база пільгового оподаткування ПДВ. Тобто всупереч західноєвропейському фіскальному досвіду було зроблено спробу відвести податкам на споживання роль засобу зменшення диференціації населення за статками, а з допомогою пропорційного підходу у справлянні прибуткового податку (податку з доходів фізичних осіб) — заохочувати інвестиції заможних громадян у національну економіку

¹⁶ У 2006 році стандартну ставку ПДВ в Угорщині було зменшено до 20 %, а знижену ставку 15 % — скасовано.

¹⁷ Колодко Г.В. Этика в бизнесе, экономике и политике // Вопросы экономики. — 2007. — № 11. — С. 53—54.

(для цього Естонія¹⁸ й Литва згодом знизили ставки оподаткування). На нашу думку, цей податковий експеримент, як і в Україні, навряд чи повною мірою сприяв досягненню очікуваних цілей. Швидше, сприятливий інвестиційний клімат у країнах Балтії створило закріплення помірних фіскальних завдань за корпоративним податком (в Естонії — за рахунок активного розвитку преференційного оподаткування, яке більше стимулює структурну перебудову економіки, ніж зниження базової ставки податку¹⁹).

Податкова реформа Словаччини взагалі демонструє досить радикальні кроки: було прийнято рішення встановити єдині ставки ПДВ, податку з доходів фізичних осіб і корпоративного податку на рівні 19%. Ми погоджуємося з тим, що зменшення ставки оподаткування прибутку для всіх суб'єктів ринку сприяло зростанню ВВП (після реалізації Словаччиною більшості нагальних структурних реформ). Але чи можна аналогічно оцінювати зниження стандартної ставки ПДВ²⁰ (без диференціації) у контексті сприяння соціально-економічному розвитку — питання, на наш погляд, дискусійне, адже залишається без належної уваги (з точки зору застосування регуляторних важелів) проблема посилення розшарування населення за рівнем доходів.

Словенія, яка останнім часом реалізовувала стратегію мінімізації фіскальної ефективності соціальних платежів роботодавців²¹, знижувала стандартну ставку корпоративного податку²² і під впливом глобальних тенденцій спростила прогресивний механізм справляння податку з доходів фізичних осіб²³, теж стикнулася з проблемою послаблення соціальної справедливості системи оподаткування. Річ у тім, що закріплення найбільших у ЄС зобов'язань щодо сплати соціальних платежів (за пропорційним принципом) за працівниками істотно нівелює позитивні перерозподільні ефекти прогресивного прямого оподаткування доходів. Перекладення всього тягаря соціального оподаткування на громадян в умовах більшої, ніж у країнах ЄС-15, соціальної диференціації суспільства — суперечливе рішення, хоч і покликане сприяти зростанню ВВП.

В Угорщині радикальне зниження стандартної ставки ПДВ із 25% до 20% супроводжувалось обмеженням використання регуляторного потенціалу диференціації його ставок і незначним підвищенням базової ставки корпоративного

¹⁸ У 1994—2004 роках ставка податку з доходів фізичних осіб у Естонії становила 26%, у 2006-му — 23%, у 2007-му — 22%, у 2008-му — 21%, у 2009-му — 20%.

¹⁹ У 2007 році базова ставка оподаткування прибутку в Естонії становила 22%.

²⁰ До 2004 року Словаччина використовувала стандартну ставку ПДВ 20% і знижену — 14%.

²¹ У 2006—2007 роках Словенія поступово знижувала ставки відрахувань роботодавців до державних соціальних фондів, а у 2009-му скасувала їх.

²² У 2008 році стандартна ставка корпоративного податку у Словенії становила 22%, у 2009-му — 21%, з 2010 року — 20%.

²³ У 2007 році Словенія зменшила кількість ступенів прямого оподаткування доходів фізичних осіб із п'яти у діапазоні 16—50% до трьох: 16%, 27% і 41%.

податку²⁴. Хоча був інший можливий модернізаційний варіант: поступова реалізація реформи ПДВ²⁵ при зменшенні навантаження соціальних платєжів на роботодавців, що могло ефективніше вплинути (враховуючи збереження багатьох податкових важелів регулювання) на економічний розвиток. Водночас досвід розбудови угорського оподаткування доходів фізичних осіб на базі обмеженої прогресії з двох ставок 18 % і 38%²⁶ заслуговує на високі оцінки.

У Чехії, з огляду на ситуацію, що змінилася у новітніх умовах, гостро постають питання, пов'язані з можливою необхідністю підвищення стандартної ставки ПДВ і звуження його бази оподаткування за зниженою ставкою, зниження ставок соціального оподаткування для роботодавців, розширення переліку інвестиційних пільг із корпоративного податку або ще більшого зменшення його базової ставки²⁷, а також зміщення фіскальних акцентів від соціального оподаткування працівників у бік прямого оподаткування доходів фізичних осіб (хоча б за рахунок зменшення сукупної ставки соціальних платєжів працівників, які вираховуються з бази оподаткування податком з доходів фізичних осіб)²⁸.

Болгарія застосовувала знижену ставку ПДВ лише щодо окремих послуг готелів і була лідером серед нових країн ЄС за показником частки акцизів у ВВП. Натомість Румунія установила меншу, ніж Болгарія, стандартну ставку ПДВ, активно використовувала регуляторний потенціал диференціації його ставок, а також уникала збільшення фіскальної ролі акцизного оподаткування. Ми вже висловлювали думку з приводу того, яка з цих стратегій розвитку непрямого оподаткування є ефективнішою за найнижчих у ЄС показників ВВП на одну особу населення. Болгарія дотримувалася обмежено прогресивного підходу у справлянні податку з доходів фізичних осіб, а Румунія запровадила найменшу серед постсоціалістичних країн ЄС його пропорційну ставку²⁹. Не будемо також повторюватись у коментарях щодо нашого ставлення до пропорційного прибуткового оподаткування населення. І Болгарія, і Румунія обмежили експансію соціального оподаткування та реалізували політику мінімальної ставки корпоративного податку³⁰ при звуженні сфери застосування інвестиційних податкових пільг. Однак виникає питання: чи здатна нейтральна модель лібералізації оподаткування прибутку сприяти усуненню галузевих диспропорцій, які збереглися у Болгарії та Румунії з часів соціалістичного господарювання?

²⁴ У 2007 році ставка зросла до 18,6 %.

²⁵ Значно вища стандартна ставка ПДВ, ніж у інших постсоціалістичних країнах ЄС, не давала змоги Угорщині користуватися всіма перевагами інтегрованого господарювання.

²⁶ У 2006 році Угорщина знизила максимальну ставку податку з доходів фізичних осіб до 36 %.

²⁷ У 2007 році стандартна ставка корпоративного податку в Чехії становила 24 %.

²⁸ У 2006 році Чехія знизила дві найменші ставки чотирирозрядної шкали податку з доходів фізичних осіб із 15 % до 12 % і з 20 % до 19 % відповідно.

²⁹ До 2005 року податок з доходів фізичних осіб у Румунії справлявся за прогресивною шкалою ставок (18—40 %).

³⁰ У 2007 році базова ставка корпоративного податку в Болгарії становила 10 %.

Щоправда, навіть установлення помірної ставки корпоративного податку, активне використання інвестиційних податкових пільг (у тому числі особливих режимів оподаткування для суб'єктів ринку, які функціонують у 14-ти спеціальних економічних зонах), а також найнижче серед постсоціалістичних країн ЄС навантаження соціальних платежів на підприємницький сектор не забезпечило Польщі лідерства у ЄС за темпами приросту ВВП. Одним із чинників сповільнення економічного розвитку країни було виконання вимоги лібералізації зовнішньої торгівлі при вступі до ЄС. Натомість Словенія, домігшись для себе перехідного періоду щодо реформи митного оподаткування, сповідувала стратегію протекціонізму у зовнішній торгівлі — і демонструвала динамічне зростання ВВП за доволі широких меж податкової експансії³¹. Крім того, Словенія, як і Естонія, при певній суперечливості окремих рішень, усе ж дотримувалася стратегії поступових трансформацій оподаткування, що також сприяло економічному розвитку.

Таким чином, викладене дає підстави не погоджуватися з тими, хто вважає будь-яке зниження рівня оподаткування передумовою для поліпшення динаміки економічного розвитку. Навіть в умовах постсоціалістичного господарювання найбільшу загрозу криє в собі не так розширення меж податкової експансії, як неефективні за наявних економіко-інституційних реалій акумулювання й використання податкових надходжень. Водночас, на нашу думку, універсальними елементами ефективного фіскального регулювання для країн із трансформаційною економікою є: оптимізація соціальної складової функціонування держави й вагома частка видатків бюджету на економічну діяльність у загальному їх обсязі, активне використання фіскального потенціалу ПДВ і податків на споживання в цілому, розбудова прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб, покладення помірних фіскальних завдань на корпоративний податок (у тому числі за рахунок інвестиційних податкових пільг), а також поступові реформи в напрямі наближення національних перерозподільних моделей до західноєвропейських із досягненням поступу в соціально-економічному розвитку.

³¹ Буланний О.О. Митне оподаткування: європейський досвід і Україна // Сучасний стан та перспективи розвитку оподаткування в країнах ЄС: 36. матеріалів наук.-методологічного семінару. — Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2009. — С. 21—22.