

виникає в кризовий період. Для вирішення даної задачі співробітник може використовувати наявні у нього вміння або піде вчитися, щоб отримати нові навички, затребувані у складний час.

У період кризи фахівцям, що мають потребу в заробітку, може бути цікава система прихованого додаткового доходу за принципом антикризового «кафе»[6]. У чому полягає цей принцип? Будь-яка компанія робить об'ємні закупівлі меблів, канцтоварів, паперу, чаю, кави, цукру та інших товарів зі знижками. В якості прихованого додаткового заробітку можна запропонувати співробітникам в рамках певного бюджету робити особисті покупки від імені фірми. Крім того, компанія може виділити субсидії працівникам для компенсації оплати дитячих садків, послуг спортивних залів та інших невеликих сімейних витрат. Для організації такі витрати будуть не значними, чого не можна сказати про підвищення заробітної плати, а співробітники отримують можливість додаткового доходу і відчуття турботи з боку керівництва.

У разі, коли у компанії є можливість забезпечити малобюджетне навчання співробітників новим навичкам, то такий захід також підвищить їх лояльність і мотивацію. Якщо ж такої можливості немає, то необхідно звернути увагу на компенсуючу потреба другого рівня. Нерідко в період кризи в якості такої виступає потреба у вільному часі, який людина може витратити на отримання додаткового доходу. У цьому випадку є сенс відпускати людей раніше закінчення робочого дня або використовувати формат віддаленого офісу, щоб вони могли самостійно планувати свій час, встигаючи попрацювати і на компанію, і на себе.

Припустимо, що збільшення вільного часу співробітників неможливо без шкоди для фірми, оскільки керівництво прийняло рішення про підвищення інтенсивності бізнесу. У цьому випадку персонал змушений працювати в умовах подвійного стресу, який неминуче виникає при напруженій роботі в період кризи. У данному випадку фоновою буде потреба в консолідації та комунікації з керівництвом. При цьому необхідно відкрито розмовляти з людьми, підтримуючи тон співучасті і співпраці.

Висновки. Доки не закінчиться економічна нестабільність, спілкування керівника з працівниками повинне носити регулярний характер, на основі чого повинен формуватися індивідуальний підхід до кожного з робітників. Таким чином спільна робота керівника і працівника стане антикризовою мірою на внутрішньому фоні компанії і принесе свої результати у подоланні труднощів.

Перелік посилань.

1. **Самоукіна Н.** *Ефективна мотивація персоналу при мінімальних фінансових витратах* / Н. Самоукіна - К. : Вершина, 2008 – 56 с.

2. **Сосновий А.** *Разработка внутрифирменных систем оплаты труда, мотивации и стимулирования персонала* / Сосновий А. // *Справочник по управлению персоналом*. - 2002. - №1. – 76 с.

3. **Річі Ш.** *Управління мотивацією* / Річі Ш., Мартін П.. – К.: Преса, 2004. – 124с.

4. **Герчиков В.** *Типологічна концепція трудової мотивації* / Герчиков В. // *Мотивація і оплата праці*. - 2005. - № 3. - 29 с.

5. *Управление персоналом в условиях кризиса: рекомендации для руководителя [Электронный ресурс]*. - Режим доступу : [URL:http://samoukina.ru/press/press42.shtml](http://samoukina.ru/press/press42.shtml)

6. **Пустынникова Ю.** *Система мотивации персонала в торговых компаниях [Электронный ресурс]*. - Режим доступу : [URL:http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=000168](http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=000168)

Стаття надійшла: 28.03.2014 р.

Рецензент: д.е.н., проф. Горелов Д.О.

УДК 336.02

Н110

ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ НА СПОЖИВАННЯ, ПРАЦЮ І КАПІТАЛ У КРАЇНАХ ЄС

**Мельник В.М., доктор екон. наук, професор, проректор з наукової роботи
Європейський університет, м. Київ**

Кошук Т.В., старший науковий співробітник

ДННУ «Академія фінансового управління», м. Київ

Анотація. Досліджено методичні аспекти оцінки податкового навантаження на споживання і фактори виробництва. Проаналізовано динаміку та особливості формування податкового навантаження на споживання, працю та капітал у країнах ЄС у 2000 - 2010 рр. Виявлено тенденції перерозподілу податкового навантаження між споживанням і факторами виробництва внаслідок сучасних податкових реформ на території Об'єднаної Європи.

Ключові слова: податкова політика, податкова система, податки на споживання, працю і капітал, податкове навантаження на споживання, працю та капітал, імпліцитні ставки оподаткування, фіскальна ефективність податків.

Постановка проблеми. Дослідження тенденцій розвитку європейського оподаткування є необхідним для визначення перспективних напрямів подальшої податкової реформи в Україні, яка веде активну підготовку до підписання повномасштабної Угоди про асоціацію з ЄС.

Поряд зі змінами рівня оподаткування економіки і векторами реформування основних податків і податкових платежів важливою характеристикою розвитку оподаткування є динаміка податкового навантаження на споживання і фактори виробництва. Проаналізувавши показники податкового навантаження на споживання, працю та капітал, які базуються на поділі всієї сукупності податків і податкових платежів на три відповідні групи (класифікація податків за економічними функціями), можна зробити висновки про особливості впливу податкових систем країн ЄС на соціально-економічні процеси.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням аналізу податкового навантаження на споживання, працю і капітал в контексті оцінки ефективності податкової системи та впливу податкових реформ на економіку і соціальну сферу, а також дослідженню тенденцій та особливостей розподілу тягаря оподаткування між споживанням та факторами виробництва в країнах ЄС і Україні було присвячено праці А.І. Крисоватого, І.О. Луніної, А.М. Соколовської, В.М. Федосова, Н.Б. Фролової та інших.

Виділення невирішених частин загальної проблеми. Недостатньо дослідженими є проблемні аспекти визначення рівня і структури цього навантаження, а також тенденцій його зміни у країнах ЄС внаслідок податкових трансформацій під час різкого економічного спаду 2008 - 2009 рр. і подальшого повільного посткризового відновлення.

Мета статті. З огляду на зазначене ми ставимо перед собою завдання: поглибити дослідження методичних аспектів оцінки податкового навантаження на споживання та фактори виробництва; проаналізувати динаміку і особливості формування податкового навантаження на споживання, працю та капітал у країнах ЄС у 2000 - 2010 рр.; виявити тенденції перерозподілу податкового навантаження між споживанням і факторами виробництва внаслідок сучасних податкових реформ на території Об'єднаної Європи.

Виклад основного матеріалу. Критерієм віднесення податків та податкових платежів до податків на споживання є їх сплата при кінцевому споживанні товарів та послуг (не пов'язаному з виробничими потребами). Згідно із класифікацією податків за економічними функціями, яка застосовується в ЄС (ЄСР-95), податки на споживання охоплюють: ПДВ; акцизи; імпорتنі мита, збори на імпортовану сільськогосподарську продукцію; імпорتنі податки, які виникають в умовах множинних валютних курсів; загальні податки на продаж та податки з обороту; податки на окремі види послуг, які сплачуються при ввезенні товарів й послуг; прибутки імпортних й фіскальних монополій; податки на реєстрацію транспортних засобів; податки на розваги, лотереї, азартні ігри та парі; інші податки на специфічні послуги; податки на міжнародні операції; податки за забруднення навколишнього середовища; подушні податки; податки на витрати; платежі домогосподарств за ліцензії [1].

До податків на працю, які утримуються з трудових доходів, належать: податки на індивідуальний дохід чи дохід домогосподарства (частини, сплачені з доходу від праці, соціальних трансфертів та пенсій) – це, насамперед, частина податку з доходів фізичних осіб; податки на фонд заробітної плати або робочу силу; обов'язкові соціальні платежі роботодавців, працівників та непрацюючих осіб [1].

Податки на капітал утримуються з доходів від капіталу. Вони включають: податки на індивідуальний дохід чи дохід домогосподарства (частини, сплачені з доходів від капіталу); податки на дохід або прибуток корпорацій, включаючи дохід від майна та участі у капіталі; інші податки на дохід від майна та участі у капіталі; податки на виграш у лотерею або азартні ігри; обов'язкові соціальні платежі самозайнятих; гербові збори; податки на операції з капіталом та фінансові операції; експортні мита і податки, що виникають в умовах множинних валютних курсів; податки на землю, будівлі та інші споруди, що використовуються у виробництві; податки на використання основного капіталу; плата за ліцензії на ведення підприємницької та професійної діяльності; інші податки на виробництво; податки, які сплачуються в результаті усадкування, дарування тощо; інші податки на капітал [1].

Основними показниками податкового навантаження на споживання та фактори виробництва є частки податків на споживання, працю і капітал у ВВП (їх фіскальна ефективність) та відповідні імпліцитні ставки оподаткування.

Частки податків на споживання, працю і капітал у ВВП характеризують розподіл рівня оподаткування економіки між споживанням і факторами виробництва. Ці показники прості у розрахунку, але мають істотну ваду. Їх числові значення не дають змоги з'ясувати, наслідком чого вони є: встановлених ставок оподаткування чи наявної податкової бази (наприклад, висока фіскальна ефективність податків на споживання може бути зумовлена високими ставками оподаткування, широкою податковою базою, низьким показником ВВП на 1 особу населення або комплексною дією всіх зазначених чинників). Тому виникає також необхідність аналізу показників податкового навантаження на споживання та фактори виробництва, які не мають цієї вади, – імпліцитних ставок оподаткування.

Імпліцитні ставки оподаткування є ставками за групами податків і податкових платежів з єдиною податковою базою, що розраховуються як відношення податкових надходжень (за даними статистики державних фінансів), до податкових баз, визначених за інформацією системи національних рахунків (СНР). При

розрахунку цих ставок враховуються як доходи, відображені в офіційній звітності, так і доходи від тіньової діяльності, а отже, за їх допомогою можна оцінити середній рівень реального податкового навантаження на кінцеві споживчі витрати, трудові доходи та доходи від капіталу без урахування можливості перекладання податків з одних платників на інших [2].

Імпліцитна ставка оподаткування споживання розраховується як відношення надходжень податків на споживання до кінцевих споживчих витрат домогосподарств на економічній території (концепція внутрішнього споживання), імпліцитна ставка оподаткування праці – як відношення надходжень податків на працю до винагороди (доходу) працівників з урахуванням податків із заробітної плати та на фонд заробітної плати [3].

Розрахунок імпліцитної ставки оподаткування капіталу є складнішим. Він передбачає ділення надходжень податків на капітал на суму таких показників: чистого прибутку корпорацій; вмінених рент домогосподарств і перевищення доходів над витратами неприбуткових організацій; чистого змішаного доходу самозайнятих; процентів (сальдо отриманих і сплачених процентів); доходу за страховими полісами корпорацій (сальдо отриманого і сплаченого доходу); доходу за страховими полісами, отриманого домогосподарствами, самозайнятими і неприбутковими організаціями; земельної ренти (сальдо отриманої і сплаченої земельної ренти); дивідендів корпорацій (сальдо отриманих і сплачених дивідендів); дивідендів, отриманих центральним урядом, домогосподарствами, самозайнятими та неприбутковими організаціями; дивідендів, отриманих з-за кордону [3].

З одного боку, імпліцитні ставки оподаткування слугують відображенням широкого спектру впливів оподаткування на соціально-економічні процеси. З другого боку, відмінності податкових баз, визначених за інформацією СНР, і фактичних податкових баз за групами податків та податкових платежів можуть призводити до «викривлення» («переоцінки» або «недооцінки») показників середнього реального податкового навантаження, а в окремих випадках – суттєво ускладнювати чи унеможливити міжнародні порівняння імпліцитних ставок оподаткування (особливо капіталу). Зокрема, приріст капіталу, що оподатковується у більшості країн ЄС, не враховується у СНР, наслідком чого є «переоцінка» імпліцитної ставки оподаткування капіталу. Крім того, «викривлення» останньої ставки спричиняють часові лаги між отриманням прибутку/доходу та його оподаткуванням, можливість вирахування процентів із податкової бази, що не відображається у СНР, розбіжності у нарахуванні амортизації за даними СНР та у податковому обліку тощо [3].

Зазначимо також, що сьогодні в низці країн ЄС статистичні дані не дають змоги розрахувати імпліцитну ставку оподаткування капіталу (взагалі чи для окремих років), а значення всіх імпліцитних ставок часто уточнюються [3].

Отже, аналіз імпліцитних ставок оподаткування споживання, праці і капіталу, як і часток відповідних груп податків у ВВП, не дає змоги достовірно (без низки обмежень) оцінити реальний рівень податкового навантаження на споживання та фактори виробництва. Але за допомогою комплексного аналізу цих показників, а також часток окремих податків та податкових платежів у ВВП (або їх підгруп в межах однієї групи згідно із класифікацією податків за економічними функціями) можна виявити чимало особливостей розподілу податкового навантаження у економіці (національних систем оподаткування).

Оцінюючи податкове навантаження на споживання, проаналізуємо частки податків на споживання, ПДВ та акцизів на алкогольну і тютюнову продукцію у ВВП, а також імпліцитні ставки оподаткування споживання у країнах ЄС-27 у 2000 - 2010 рр. (табл. 1).

Таблиця 1 – Податкове навантаження на споживання у країнах ЄС-27 у 2000 - 2010 рр.*

Показники	Частка податків на споживання у ВВП		Імплицитна ставка оподаткування споживання				Частка ПДВ у ВВП		Частка акцизів на алкогольну і тютюнову продукцію у ВВП	
	у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти	у 2008 р., %	у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти	зміна показника у 2008-2010 рр., % пункти	у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти	у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти
Австрія	11,8	- 0,5	21,6	21,4	- 0,8	- 0,2	7,9	- 0,1	0,6	- 0,2
Бельгія	10,9	- 0,4	21,2	21,4	- 0,4	+ 0,2	7,1	- 0,1	0,7	- 0,1
Болгарія	14,5	+ 1,3	24,9	22,8	+ 4,4	- 2,1	9,2	+ 0,9	2,5	+ 1,1
Великобританія	11,2	- 0,6	17,8	17,8	- 0,6	+ 0,6	6,6	0,0	1,3	- 0,2
Греція	12,1	- 0,4	15,4	15,8	- 0,6	+ 0,4	7,2	0,0	1,5	0,0
Данія	15,0	- 0,7	32,6	31,5	- 1,9	- 1,1	9,9	+ 0,3	0,6	- 0,3
Естонія	13,6	+ 1,9	21,2	25,6	+ 6,1	+ 4,4	8,8	+ 0,3	1,7	+ 0,1
Ірландія	10,0	- 2,0	23,0	21,6	- 3,9	- 1,4	6,4	- 0,5	1,3	- 0,5
Іспанія	8,7	- 1,3	13,9	14,6	- 1,2	+ 0,7	5,5	- 0,7	0,9	0,0
Італія	10,2	- 0,6	16,4	16,8	- 1,0	- 0,4	6,2	- 0,2	0,8	+ 0,1
Кіпр	13,5	+ 3,2	20,4	18,8	+ 6,3	- 1,6	9,2	+ 3,8	1,3	+ 0,5
Латвія	10,8	- 0,6	17,6	17,3	- 1,4	- 0,3	6,6	- 0,5	1,5	+ 0,1
Литва	11,5	- 0,2	17,7	18,2	+ 0,3	+ 0,5	7,9	+ 0,4	1,5	+ 0,3
Люксембург	9,9	- 0,8	27,3	27,3	+ 4,2	0,0	6,1	+ 0,5	1,3	- 0,8
Мальта	13,2	+ 1,3	19,2	18,9	+ 3,2	- 0,3	7,8	+ 1,9	1,3	+ 0,2
Нідерланди	12,0	+ 0,8	26,9	27,0	+ 3,2	+ 0,1	7,2	+ 0,3	0,5	0,0
Німеччина	10,8	+ 0,2	20,1	19,8	+ 0,6	- 0,3	7,3	+ 0,4	0,7	- 0,1
Польща	12,3	+ 0,9	21,1	20,2	+ 2,4	- 0,9	7,8	+ 0,8	2,0	+ 0,3
Португалія	11,7	- 0,1	18,1	17,4	- 0,8	- 0,7	7,8	+ 0,2	1,0	0,0
Румунія	11,5	+ 0,1	17,7	18,9	+ 1,9	+ 1,2	7,8	+ 1,3	1,5	+ 1,5
Словаччина	10,1	- 2,0	18,7	17,7	- 4,0	- 1,0	6,3	- 0,6	1,3	+ 0,2
Словенія	14,2	+ 0,4	23,9	24,1	+ 0,8	+ 0,2	8,5	- 0,1	1,4	+ 0,5
Угорщина	14,8	- 1,1	26,2	27,2	0,0	+ 1,0	8,7	- 0,2	1,3	+ 0,1
Фінляндія	13,1	- 0,4	25,9	25,2	- 3,2	- 0,7	8,5	+ 0,2	1,1	- 0,3
Франція	10,9	- 0,7	19,5	19,3	- 1,8	- 0,2	7,0	- 0,4	0,7	- 0,1
Чехія	10,9	+ 0,8	20,5	21,1	+ 2,3	+ 0,6	7,0	+ 0,8	1,4	+ 0,4
Швеція	13,3	+ 0,9	27,8	28,1	+ 1,8	+ 0,3	9,8	+ 1,2	0,7	- 0,1

* Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 186, 220, 222, 256.

Перше, що привертає нашу увагу, – це значний розрив між максимальним і мінімальним значеннями частки податків на споживання у ВВП (у 2010 р. від 15 % у Данії до 8,7 % в Іспанії) та імпліцитної ставки оподаткування споживання (у 2010 р. у згаданих країнах від 31,5 % до 14,6 % відповідно). У 2000 - 2010 рр. найбільша у ЄС зміна показника частки податків на споживання у ВВП спостерігалась у Кіпрі (3,2 відсоткового пункту), а зменшення імпліцитних ставок оподаткування споживання у Данії та Іспанії становило 1,9 і 1,2 відсоткового пункту відповідно. Тобто, розрив між максимальними та мінімальними показниками не знавався істотних варіацій протягом всього аналізованого періоду, що є свідченням різних підходів до оподаткування споживання навіть у ЄС-15. Щоправда, останнім часом відбулося зменшення такого розриву (якщо у 2009 р. Данія застосовувала лише стандартну ставку ПДВ 25 %, а у Іспанії цей податок справлявся за стандартною ставкою 16 % і зниженими ставками 7 і 4 %, то у 2010 - 2011 рр. Іспанія застосовувала ставки ПДВ 18; 8 і 4 % відповідно, а з вересня 2012 р. підвищила стандартну і більшу зі знижених ставок до 21 і 10 %).

У 2010 р. найбільші показники фіскальної ефективності податків на споживання були зафіксовані крім Данії в Угорщині, Болгарії, Словенії, Естонії, Кіпрі та Швеції, а найменші – крім Іспанії у Люксембурзі, Ірландії, Словаччині, Італії й Латвії. При цьому найбільші імпліцитні ставки оподаткування споживання спостерігались крім Данії у Швеції, Люксембурзі, Угорщині, Нідерландах, Естонії та Фінляндії, найменші – крім Іспанії у Греції, Італії, Латвії, Португалії та Словаччині. Як бачимо, існує низка розбіжностей: Люксембург, попри відносно високу імпліцитну ставку оподаткування споживання, у 2010 р. займав передостанню позицію серед країн ЄС за часткою податків на споживання у ВВП; Нідерланди та Фінляндія не увійшли до «сімки» країн ЄС із найвищою фіскальною ефективністю податків на споживання; Болгарія не потрапила до «сімки» країн ЄС з найвищою імпліцитною ставкою оподаткування споживання тощо. Всі ці розбіжності є ілюстрацією зазначеного вище недоліку частки податків (на споживання) у ВВП як показника податкового навантаження (на споживання). У Люксембурзі, Нідерландах, Ірландії відносно низькі значення фіскальної ефективності податків на споживання зумовлені насамперед високим ВВП на 1 особу населення, один із найнижчих у ЄС офіційний ВВП на 1 особу населення у Болгарії є одним із чинників, який визначає її високу фіскальну ефективність податків на споживання і т.д.

У 2008 р. у Данії, Люксембурзі, Нідерландах, Угорщині, Фінляндії та Швеції імпліцитна ставка оподаткування споживання становила більше 25 %. У північноєвропейських країнах ЄС-15 та Угорщині це було пов'язано насамперед з високою стандартною ставкою ПДВ (від 20 % в Угорщині до 25 % у Данії та Швеції) та широкою базою оподаткування, до якої застосовувалась ця ставка (за рахунок ПДВ формується лівова частка надходжень податків на споживання), а у Люксембурзі і Нідерландах – в тому числі з вагомою фіскальною роллю низки дрібних податків на споживання (за стандартної ставки ПДВ у розмірі 15 і 19 % відповідно). У 2010 р. до зазначених шести країн приєдналась Естонія. Причому у 2008 - 2010 рр. її імпліцитна ставка оподаткування споживання підвищилась на 4,4 відсоткового пункту внаслідок помітного посилення фіскальних позицій як ПДВ (відбулося підвищення стандартної та зниженої ставок податку з 18 та 5 % до 20 й 9 % відповідно одночасно із звуженням сфери застосування зниженої ставки), так і акцизів (частка акцизів на алкогольну і тютюнову продукцію у ВВП країни зросла на 0,4 відсоткового пункту [3]).

Якщо у 2008 р. імпліцитна ставка оподаткування споживання на рівні від 20 до 25 % була зафіксована у дев'яти країнах ЄС – Австрії, Бельгії, Болгарії, Естонії, Ірландії, Кіпрі, Польщі, Словенії і Чехії, то у 2010 р. таких країн вже було сім. В умовах несприятливої економічної ситуації у Кіпрі, на відміну від Естонії, спостерігалось зниження імпліцитної ставки оподаткування на 1,6 відсоткового пункту, яке було спричинено насамперед кон'юнктурним зменшенням надходжень низки податків на споживання. Зазначимо також, що у період 2008 - 2010 рр. тенденція зменшення імпліцитної ставки оподаткування була характерною ще для тринадцяти країн ЄС (попри те, що в окремих з них були проведенні фіскально орієнтовані реформи ПДВ та акцизів). У 2010 р. у Австрії, Бельгії, Болгарії, Ірландії, Словенії, Польщі та Чехії стандартна ставка ПДВ складала від 20 до 22 %, що справило істотний вплив на розмір імпліцитної ставки оподаткування споживання. У Кіпрі, як у Люксембурзі та Нідерландах, у 2008 р. доволі висока імпліцитна ставка оподаткування споживання була зумовлена в тому числі значною фіскальною роллю низки дрібних податків на споживання. При цьому стандартна ставка ПДВ у Кіпрі до березня 2012 р. становила 15 %.

У 2010 р. крім Кіпру ще у дванадцяти країнах ЄС – Великобританії, Греції, Іспанії, Італії, Латвії, Литві, Мальті, Німеччині, Португалії, Румунії, Словаччині та Франції – імпліцитна ставка оподаткування споживання не перевищувала 20 %. Серед цих дванадцяти країн лише у Греції, Латвії, Литві, Португалії стандартна ставка ПДВ була більшою 20 % (перевищила цю позначку у 2009 - 2010 рр.). У більшості країн цієї групи база оподаткування ПДВ за стандартною ставкою була доволі вузькою [4], а його частка у ВВП – порівняно незначною. Зазначимо також, що Греція, Італія, Латвія, Португалія, Словаччина і Великобританія, у яких у 2010 р. були зафіксовані одні з найнижчих у ЄС імпліцитні ставки оподаткування споживання, у 2011 р. підвищили стандартну і/або знижені ставки ПДВ. У 2012 - 2014 рр. до таких податкових реформ вдалися крім Іспанії та Кіпру Франція та знову Італія, а Латвія з 1 липня 2012 р. знизилася стандартна ставка ПДВ із 22 до 21 %. Водночас у 2011 - 2013 рр. ставки ПДВ зросли у низці країн ЄС, які належать до двох інших груп, – Болгарії, Ірландії, Нідерландах, Польщі, Словенії, Угорщині, Фінляндії, Чехії.

У 2000 - 2010 рр. у Кіпрі, Естонії, Болгарії, Люксембурзі, Мальті, Нідерландах відбулося збільшення імпліцитної ставки оподаткування споживання на 3,2 - 6,3 відсоткового пункту, а у Словаччині, Ірландії та Фінляндії – зменшення зазначеного показника на 3,2 - 4 відсоткових пункти. Це дає підстави для висновку про певну різновекторність розвитку оподаткування споживання на території Об'єднаної Європи у період до, під час та перший рік після світової економічної кризи 2008 - 2009 рр.

У 2010 р. найбільші частки акцизів на алкогольну і тютюнову продукцію у ВВП були зафіксовані у Болгарії, Польщі, Естонії, Румунії, Литві, Латвії, найменші – у Бельгії, Франції, Швеції, Німеччині, Данії, Австрії та Нідерландах. Причому у нових країнах ЄС зазначений показник коливався у діапазоні 1,3 - 2,5 % ВВП, а у дев'яти країнах ЄС-15 – становив до 1 % ВВП. У 2000 - 2010 рр. більшість країн ЄС не вдавалися до помітного коригування фіскальної ролі акцизів на алкогольну і тютюнову продукцію (виняток становили Румунія, Болгарія, Словенія, Кіпр, у яких відповідний показник збільшився на 0,5 - 1,5 відсоткового пункту, та Ірландія і Люксембург, де відбулося зменшення цього показника 0,5 - 0,7 відсоткового пункту). Зазначене може свідчити: 1) про обмеженість частки акцизів на алкогольну та тютюнову продукцію у ВВП як показника податкового навантаження на споживання (показує лише наскільки фіскальна ефективність податків на споживання залежить від розвитку акцизного оподаткування); 2) про акцент податкової політики нових країн ЄС на доволі високому податковому навантаженні на шкідливі для здоров'я людини товари.

Отже, проведений аналіз дає змогу стверджувати, що у 2000 - 2010 рр. спостерігалось чимало відмінностей у формуванні податкового навантаження на споживання у ЄС в цілому і в розрізі його «старих» та «нових» країн-учасниць зокрема. Водночас є підстави очікувати, що дані за 2011 - 2014 рр. засвідчать тенденцію посилення конвергенції оподаткування споживання на території Об'єднаної Європи, яка почала простежуватись з 2009 р.

Оцінюючи податкове навантаження на працю, проаналізуємо частки податків на працю у ВВП (в цілому та сплачених суб'єктами ринку – роботодавцями і найманими працівниками зокрема), імпліцитні ставки оподаткування праці, частки соціальних платежів роботодавців і працівників у ВВП у країнах ЄС-27 у 2000 - 2010 рр. (табл. 2).

Якщо у 2010 р. розрив між максимальною і мінімальною частками податків на споживання у ВВП у ЄС становив 6,3 відсоткового пункту, то між максимальною та мінімальною частками податків на працю у ВВП – 16,9 відсоткового пункту (від 25,9 % у Швеції до 9 % у Болгарії). При цьому розрив між максимальним і мінімальним значеннями імпліцитної ставки оподаткування праці (від 42,6 % у Італії до 21,7 % у Мальті) лише на 4 відсоткових пункти перевищив аналогічний показник щодо споживання. Це свідчить про більші відмінності в оподаткуванні праці порівняно з оподаткуванням споживання у ЄС. Крім того, очевидно, що при оцінці податкового навантаження на працю, як і на споживання, основна увага має приділятися аналізу відповідних імпліцитних ставок, що відображають середнє реальне податкове навантаження на трудові доходи/кінцеві споживчі витрати (Італія в 2010 р. займала лише сьому позицію у ЄС за фіскальною ефективністю податків на працю).

У 2008 р. імпліцитна ставка оподаткування праці була зафіксована на рівні 35 % і більше у дванадцяти країнах ЄС – Австрії, Бельгії, Данії, Італії, Нідерландах, Німеччині, Словенії, Угорщині, Фінляндії, Франції, Чехії та Швеції, а в 2010 р. таких країн було одинадцять. У Данії, яка пом'якшила прогресію в оподаткуванні доходів фізичних осіб (країна практично не розвиває інститут державного соціального страхування), зазначена ставка зменшилась до 34,8 %. У 2010 р. Австрія, Бельгія, Італія, Угорщина, Фінляндія, Франція, Чехія та Швеція увійшли до «десятки» країн ЄС із найвищою часткою податків на працю, сплачених роботодавцями, у ВВП (ці податки охоплюють виключно або переважно соціальні платежі роботодавців; у Об'єднаній Європі лише у Швеції, Австрії, Італії та Франції фіскальна ефективність інших податків на працю, сплачених роботодавцями, перевищувала 1 % ВВП). Австрія, Бельгія, Данія, Нідерланди, Німеччина, Словенія, Фінляндія та Швеція посіли місця в «десятці» країн ЄС з найбільшою часткою податків на працю, сплачених працівниками, у ВВП; Словенія, Німеччина, Нідерланди, Австрія утворили «четвірку» країн ЄС із найвищою фіскальною ефективністю соціальних платежів працівників. Серед зазначених дванадцяти країн у високорозвинутих країнах ЄС-15 (за винятком Франції) частка інших податків на працю, сплачених працівниками, у ВВП (насамперед прибуткового податку, сплаченого з доходу від праці) у 2010 р. становила 5,9 - 17,9 % ВВП, а у решті країн – 3,4 - 5,6 % ВВП. При цьому в 2008 - 2010 рр. крім Данії ще у десяти країнах відбулося зниження імпліцитної ставки оподаткування праці, а у Бельгії ця ставка зросла на 0,1 відсоткового пункту.

Таблиця 2 – Податкове навантаження на працю у країнах ЄС-27 у 2000 - 2010 рр.*

Показники	Частка податків на працю у ВВП		Імпліцитна ставка оподаткування праці				Частка податків на працю, сплачених роботодавцями, у ВВП у 2010 р., %	Частка соціальних платежів роботодавців у ВВП у 2010 р., %	Частка податків на працю, сплачених працівниками, у ВВП у 2010 р., %	Частка соціальних платежів працівників у ВВП у 2010 р., %
	у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти	у 2008 р., %	у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти	зміна показника у 2008-2010 рр., % пункти				
Австрія	23,8	- 0,1	41,3	40,5	+ 0,4	- 0,8	9,6	6,8	11,8	5,9
Бельгія	23,8	- 0,4	42,4	42,5	- 1,1	+ 0,1	8,6	8,6	13,3	4,3
Болгарія	9,0	- 5,0	24,7	24,4	- 6,4	- 0,3	4,5	4,5	4,4	2,0
Великобританія	14,3	0,0	26,9	25,7	- 0,3	- 1,2	4,1	3,9	10,0	2,6
Греція	12,4	0,0	32,9	31,3	- 3,2	- 1,6	5,0	5,0	6,3	4,1
Данія	24,6	- 2,0	36,6	34,8	- 6,2	- 1,8	0,6	0,1	18,9	1,0
Естонія	18,4	+ 0,9	33,7	37,0	- 0,8	+ 3,3	12,2	12,2	5,6	0,8
Ірландія	11,7	+ 0,3	24,6	26,1	- 2,4	+ 1,5	3,2	3,2	8,4	2,5
Іспанія	16,7	+ 1,1	32,7	33,0	+ 2,5	+ 0,3	8,6	8,6	7,3	1,9
Італія	21,8	+ 2,1	42,8	42,6	+ 0,8	- 0,2	10,7	9,1	8,6	2,4
Кіпр	12,7	+ 3,1	24,6	27,0	+ 5,4	+ 2,4	7,1	6,1	5,5	2,5
Латвія	14,4	- 1,0	28,4	32,5	- 4,2	+ 4,1	6,1	6,1	7,8	2,3
Литва	13,4	- 2,8	32,7	31,7	- 9,5	- 1,0	7,7	7,7	5,5	2,3
Люксембург	16,1	+ 1,0	31,6	32,0	+ 2,1	+ 0,4	4,7	4,7	10,1	5,0
Мальта	10,7	+ 0,3	20,7	21,7	- 0,1	+ 1,0	2,7	2,7	7,0	2,7
Нідерланди	21,3	+ 0,6	36,8	36,9	+ 1,9	+ 0,1	5,0	4,9	13,8	6,0
Німеччина	21,4	- 2,6	38,0	37,4	- 1,7	- 0,6	6,8	6,8	12,3	6,3
Польща	11,5	- 2,7	32,5	30,1	- 3,5	- 2,4	5,0	4,7	6,3	4,1
Португалія	12,9	+ 1,4	23,5	23,4	+ 1,1	- 0,1	5,2	5,2	6,8	3,5
Румунія	11,3	- 1,9	27,3	27,4	- 6,2	+ 0,1	5,6	5,6	5,5	3,0
Словаччина	12,2	- 2,9	33,2	32,0	- 4,3	- 1,2	6,9	6,9	5,3	3,2
Словенія	19,7	- 0,6	35,9	35,0	- 2,6	- 0,9	5,8	5,8	12,9	7,9
Угорщина	18,2	- 1,1	42,3	39,4	- 2,1	- 2,9	8,2	7,8	9,2	3,6
Фінляндія	22,5	- 0,8	41,2	39,3	- 4,9	- 1,9	8,9	8,9	11,3	2,6
Франція	23,1	+ 0,1	41,5	41,0	- 0,8	- 0,5	12,8	11,3	9,7	4,1
Чехія	17,7	- 0,1	40,0	39,0	- 2,4	- 1,0	9,7	9,7	6,5	3,1
Швеція	25,9	- 4,9	41,2	39,0	- 7,8	- 2,2	11,8	8,1	10,6	0,0

* Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2011 edition. – P. 204, 206, 224, 228, 230, 257.

У 2011 - 2012 рр. Німеччина, Нідерланди та Фінляндія дещо підвищили ставки соціального оподаткування для роботодавців і працівників, Італія – для роботодавців, а Франція і Угорщина – для працівників; Швеція знизилася ставки соціальних платежів для роботодавців. У 2012 р. у цій групі країн ставки внесків до державних соціальних фондів для роботодавців варіювали від 8 % у Данії до 34 % у Чехії, для працівників – від 7 % у Швеції до 23,2 % у Нідерландах. Угорщина в 2011 р. перейшла до пропорційного оподаткування доходів фізичних осіб. У 2012 р. у Франції прибутковий податок справлявся за ставками 0; 5,5; 14; 30; 41 % (із надбавкою), у Німеччині – за ставками 14; 42 і 45 %; північноєвропейські країни розвивали складний механізм нарахування податку за пропорційними і прогресивними ставками на загальнодержавному та місцевому рівнях. Чотири країни цієї групи застосовували високі мінімальні ставки оподаткування доходів фізичних осіб: Італія – 23 %, Бельгія – 25 %, Нідерланди – 33,1 %, Австрія – 36,5 % [5,6]. У Словенії цей податок базувався на прогресії, а у Чехії, як в Угорщині, – справлявся за єдиною ставкою. У 2013 р. Словенія, Фінляндія та Франція підвищили максимальну ставку прибуткового податку, а Італія зменшила її з 47,3 до 43 %; Чехія запровадила другу вищу ставку податку для високих доходів.

У 2008 р. у країнах Балтії, Великобританії, Греції, Іспанії, Люксембурзі, Польщі, Румунії та Словаччині імпліцитна ставка оподаткування праці становила 25 - 35 %. При цьому у 2008 - 2010 рр. у Великобританії, Греції, Литві, Словаччині зазначена ставка знизилася на 1 відсотковий пункт і більше (в тому числі внаслідок кон'юнктурного зменшення надходжень податків і податкових платежів), а у Естонії та Латвії – підвищилася з 33,7 до 37 % і з 28,4 до 32,5 % (у Латвії така динаміка була зумовлена насамперед підвищенням ставки прибуткового податку). У 2010 р. Естонія та Іспанія посіли відповідно друге і восьме місця у ЄС за показником частки податків на працю, сплачених роботодавцями, у ВВП, а Великобританія і Люксембург були одними з останніх у цьому рейтингу. Натомість Великобританія і Люксембург увійшли до «десятки» країн Об'єднаної Європи з найбільшою фіскальною ефективністю податків на працю, сплачених працівниками, у той час як у Словаччині, Естонії, Литві та Румунії були зафіксовані одні з найнижчих показники. Люксембург зайняв п'яту позицію у ЄС за часткою соціальних платежів працівників у ВВП, а Естонія та Іспанія разом із Швецією і Данією посіли місця в кінці цього рейтингу. Фіскальна ефективність інших податків на працю, сплачених працівниками, у Великобританії майже в три рази перевищувала аналогічний показник у Греції, Польщі, Румунії та Словаччині.

У 2011 - 2012 рр. Греція, Люксембург, Румунія, Великобританія, Естонія і Словаччина підвищили ставки соціального оподаткування для роботодавців і працівників, а Латвія – для працівників; Польща дещо зменшила навантаження внесків до державних соціальних фондів на роботодавців. У 2012 р. у десяти країнах другої групи ставки соціальних платежів для роботодавців становили від 12,2 % у Люксембурзі до 38,85 % в Румунії, для працівників – від 4,8 % в Естонії до 22,71 % у Польщі. Прогресивний характер податку з доходів фізичних осіб в Іспанії, що справляється за сімома ставками (від 24 до 45 %), посилювався внаслідок запровадження у 2012 р. прогресивної шкали надбавок від 0,75 до 7 % [7]. У 2012 р. у Люксембурзі та Греції прибутковий податок справлявся за сімнадцятирозрядною і дев'ятирозрядною шкалою відповідно [8], у Великобританії – за ставками 20; 40 і 50 %, у Польщі – за ставками 18 і 32 %, у країнах Балтії, Словаччині та Румунії – за пропорційною ставкою (від 15 % у Литві до 25 % у Латвії). У 2013 р. Великобританія, Греція і Латвія знизили максимальну/пропорційну ставку оподаткування доходів фізичних осіб, а у Люксембурзі вона зросла з 41,3 до 43,6 %; Словаччина перейшла до малопрогресивного механізму справляння податку. Як бачимо, аналізовані десять країн, як і дванадцять країн першої групи, застосовували різні (інколи зовсім не схожі між собою) підходи до формування податкового навантаження на працю. Щоправда, в 2011 - 2012 рр. у країнах ЄС другої групи більше, ніж у країнах першої групи, проявилася тенденція до посилення фіскальних позицій соціальних платежів.

Якщо у 2008 р. імпліцитна ставка оподаткування праці не перевищувала 25 % у п'яти країнах ЄС – Болгарії, Ірландії, Кіпрі, Мальті та Португалії, то у 2010 р. таких країн було три. У 2008 - 2010 рр. у Кіпрі та Ірландії цей показник зріс із 24,6 до 27 % та з 24,6 до 26,1 % відповідно, у Мальті – підвищився на 1 відсотковий пункт (до 21,7 %), а у Болгарії та Португалії – дещо знизився (до 24,4 та 23,4 %). У 2010 р. у Болгарії, Ірландії та Мальті були зафіксовані одні з найнижчих у ЄС показники фіскальної ефективності податків на працю, сплачених роботодавцями, а у Болгарії та Кіпрі – податків на працю, сплачених працівниками. При цьому частка соціальних платежів працівників у ВВП у Болгарії, Ірландії, Кіпрі та Мальті коливалась від 2 до 2,7 % ВВП, у Португалії – становила 3,5 %; Ірландія посіла дев'яту позицію у Об'єднаній Європі за фіскальною ефективністю інших податків на працю, сплачених працівниками, а Болгарія та Кіпр були одними з останніх у цьому рейтингу.

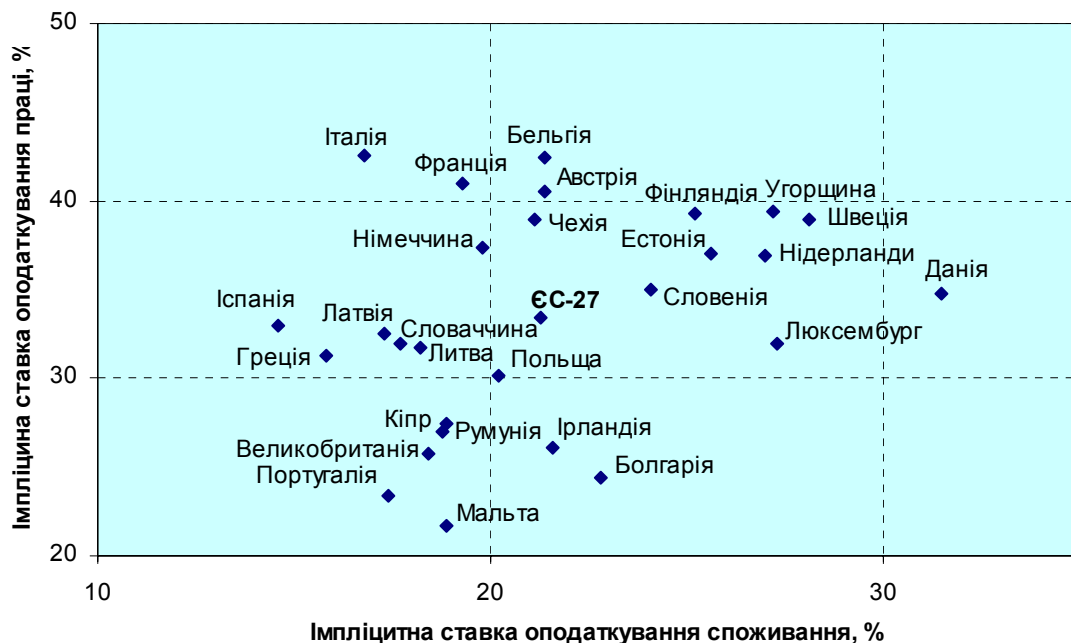
У 2011 - 2012 рр. Болгарія підвищила ставки соціального оподаткування для роботодавців і працівників, Португалія вживала заходів щодо розширення бази внесків до державних соціальних фондів та зменшення обсягів ухилення від них; Ірландія, навпаки, вдвічі зменшила ставки соціальних платежів для роботодавців. У 2012 р. у країнах третьої групи ставки соціального оподаткування роботодавців варіювали у діапазоні від 4,25 % у Ірландії до 23,75 % у Португалії, працівників – від 4 % в Ірландії до 12,9 % у Болгарії. У 2011 - 2012 рр. Кіпр та Португалія посіли прогресію, а Ірландія обмежила заліки в оподаткуванні доходів фізичних осіб. У 2012 р. у Португалії прибутковий податок справлявся за вісьмома ставками із надбавкою 2,5

% щодо заробітної плати понад 153,3 тис. євро (у 2013 р. максимальна ставка податку в країні зростає на 4 відсоткових пункти), у Ірландії – за ставками 40 та 41 %, у Кіпрі та Мальті – за прогресивною шкалою з максимальними ставками 38,5 і 35 % відповідно, а у Болгарії – за пропорційною ставкою у розмірі 10 %. Отже, країни третьої групи також застосовували різні підходи до оподаткування праці. Проте в 2011 - 2013 рр. Болгарія, як більшість постсоціалістичних країн ЄС з порівняно низькою часткою соціальних платежів у ВВП (у 2010 р.), підвищила ставки соціального оподаткування, а Ірландія, Португалія, Кіпр обрали стратегію насамперед посилення фіскальної ролі прибуткового податку.

У 2000 - 2010 рр. найбільше зменшення частки податків на працю у ВВП відбулося у Болгарії, Швеції, Словаччині, Литві, Польщі, Німеччині та Данії, а найбільше зростання цієї частки – у Італії та Кіпрі. При цьому імпліцитна ставка оподаткування праці зменшилась на 3 відсоткових пункти і більше у Литві, Швеції, Болгарії, Данії, Румунії, Фінляндії, Словаччині, Латвії, Польщі, Греції, помітно підвищилась – тільки у Кіпрі. Тому можна зробити висновок, що у цей період (насамперед до рецесії 2008 - 2009 рр.) більшість країн ЄС розвивала оподаткування праці, як мінімум, уникаючи фіскально орієнтованих реформ.

Завершуючи аналіз особливостей податкового навантаження на працю у ЄС, зазначимо, що в 2010 - 2013 рр. низка країн ЄС зміцнювала фіскальні позиції соціального оподаткування і/або прибуткового оподаткування трудових доходів, проте спільних рис таких податкових реформ було небагато. Найбільше простежувались дві тенденції: 1) посилення конвергенції щодо встановлення максимальних ставок податку з доходів фізичних осіб у ЄС-15; 2) підвищення ставок соціальних платежів у багатьох країнах Об'єднаної Європи (в тому числі в окремих країнах ЄС-15, у яких ці ставки були порівняно невисокими, і у більшості постсоціалістичних країн, котрі не мають змоги так активно, як країни Західної Європи, розвивати прибуткове оподаткування).

Як і щодо споживання, більшість країн ЄС, у яких у 2010 р. було зафіксовано порівняно низькі імпліцитні ставки оподаткування праці, у 2011 - 2012 рр. вдавалася до реформ, спрямованих на підвищення відповідних показників податкового навантаження. Тому існують передумови, щоб дані за 2012 р. засвідчили «переміщення» багатьох країн з лівого нижнього кута рис. 1 у напрямку його правого верхнього кута. Утім, можна очікувати також підтвердження збільшення (рідше – зменшення) імпліцитних ставок оподаткування праці в окремих країнах ЄС, у яких ці ставки в 2010 р. були порівняно високими. Останні країни (як правило, з високим рівнем оподаткування) передусім удосконалювали національні фіскальні моделі. Так, наприклад, дефіцит коштів для фінансування програм соціального страхування спонукав Німеччину ще більше підвищити ставки внесків до державних соціальних фондів, зберігши їх паритет для роботодавців та працівників.



Джерело: За даними табл. 1 і 2.

Рисунок 1 – Імпліцитні ставки оподаткування споживання і праці у ЄС-27 у 2010 р.

Зазначимо також, що Нідерланди і Фінляндія, у яких у 2010 р. були одні з найвищих у ЄС імпліцитні ставки оподаткування споживання і праці, у 2011 - 2012 рр. збільшили ставки соціальних платежів, а згодом оголосили про підвищення стандартної ставки ПДВ (Нідерланди – з жовтня 2012 р., Фінляндія – з січня 2013 р.). У Нідерландах підвищення податкового навантаження на споживання було зумовлене дефіцитом фіска-

льних ресурсів, у Фінляндії – швидким «старінням» її населення (потребою фіскальної консолідації у перспективі); обидві країни ініціювали реформу ПДВ, щоби уникнути зниження їх кредитного рейтингу Standard & Poor's із найвищого «AAA» [3]. Отже, посилення фіскальних позицій ПДВ в окремих країнах ЄС-15 сьогодні розглядається не лише як засіб збалансування бюджетів і розв'язання боргових проблем (в тому числі запобігання подорожчанню державних позик), а й як інструмент, що спрямований на опосередковане стимулювання інвестиційних процесів. Крім того, можна говорити про практичне втілення рекомендацій МВФ щодо пом'якшення деяких негативних економічних наслідків зменшення дефіцитів бюджетів за рахунок реформ, які «перемістять» частину тягаря оподаткування з праці на споживання [10] (у відповідь на застереження вчених, корті вважають, що підвищення ставок податків негативно позначиться на зростанні ВВП [11]). Підтвердженням останньому є також підвищення стандартної ставки ПДВ при зниженні ставок соціальних платежів для роботодавців у Ірландії.

Водночас високе податкове навантаження на споживання дало змогу Люксембургу не підвищувати найнижчу в ЄС стандартну ставку ПДВ у розмірі 15 % (при збільшенні у 2011 - 2012 рр. ставок соціального оподаткування). Тому, попри зменшення в 2008 - 2013 рр. кількості країн ЄС зі стандартною ставкою ПДВ до 20 % із п'ятнадцяти до п'яти, зменшення діапазону коливання величини цієї ставки в Об'єднаній Європі не відбулося.

Оцінюючи податкове навантаження на капітал, проаналізуємо частки податків на капітал у ВВП в цілому і податків на доходи від капіталу та підприємницької діяльності (в тому числі корпоративного податку) і податків на накопичений капітал зокрема, а також імпліцитні ставки оподаткування капіталу в країнах ЄС-27 у 2000 - 2010 рр. (табл. 3).

Як вже зазначалося, імпліцитна ставка оподаткування капіталу з найбільшим «викривленням» серед аналізованих імпліцитних ставок ілюструє середнє реальне податкове навантаження. Водночас доходи від капіталу (як офіційні, так і тіньові, які відображаються у СНР) мають значно більшу волатильність, ніж ВВП, що актуалізує дослідження імпліцитної ставки оподаткування капіталу разом із частками відповідних податків у ВВП.

Як свідчать дані табл. 3, у 2008 і 2010 рр. найбільші імпліцитні ставки оподаткування капіталу були зафіксовані насамперед у країнах ЄС-15 і Кіпрі, найменші – у постсоціалістичних країнах ЄС. Ця тенденція простежувалась також щодо частки податків на капітал у ВВП: у 2010 р. Люксембург, Італія, Великобританія, Кіпр, Мальта, Бельгія, Франція очолили рейтинг країн Об'єднаної Європи за зазначеним показником, тоді як Чехія, Угорщина, Румунія, Словенія, Болгарія, Литва, Латвія та Естонія посіли місця в кінці цього рейтингу. Лише у Польщі, яка у 2009 р. уникнула падіння ВВП, фіскальна ефективність податків на капітал у 2010 р. була такою ж високою, як у Данії. При цьому розрив між максимальною та мінімальною частками податків на капітал у ВВП склав 8,9 відсоткового пункту (від 11,1 % у Люксембурзі до 2,2 % в Естонії), що свідчить про істотні відмінності у розвитку оподаткування капіталу в ЄС в цілому. Разом з тим, значно вищі, ніж в окремих постсоціалістичних країнах ЄС, імпліцитні ставки оподаткування капіталу в низці країн ЄС-15 і Кіпрі (щодо яких є дані) можуть бути ознакою активного розвитку фінансового сектору в останніх.

У 2000 - 2010 рр. у Мальті, Данії, Естонії, Польщі, Словенії, Угорщині частка податків на капітал у ВВП зросла на 0,1 - 3,8 відсоткового пункту, у Литві – не змінилася, у решті країн ЄС – знизилась на 0,4 - 3,9 відсоткового пункту. Імпліцитна ставка оподаткування капіталу у цей період збільшилась лише у Бельгії, Естонії, Італії, Кіпрі, Словенії (щодо дев'яти країн немає даних), а у 2008 - 2010 рр. зменшилась у дев'ятнадцяти з двадцятьох країн (її збільшення у Швеції не обов'язково свідчить про підвищення податкового навантаження на капітал [3]; у 2009 р. країна знизилась базову ставку корпоративного податку з 28 до 26,3 %). Отже, протягом 2000 - 2010 рр. більшість країн ЄС не посилювала або послаблювала фіскальні позиції оподаткування капіталу, а у 2009 - 2010 рр. на території Об'єднаної Європи спостерігалось зменшення надходжень податків відповідної групи, одним з основних чинників якого була несприятлива кон'юнктура.

Зазначене також підтверджує зниження багатьма країнами ЄС базових ставок оподаткування прибутку (при встановленні постсоціалістичними країнами нижчих ставок, ніж в середньому в ЄС-15), яке стало менш активним після 2008 р. Крім того, у 2000 - 2010 рр. фіскальна ефективність корпоративного податку зменшилась у двадцяти двох з двадцяти семи країн ЄС. Для порівняння: у цей період частка ПДВ у ВВП знизилась лише у десяти країнах ЄС (табл. 1).

У 2010 р. найбільші у ЄС показники фіскальної ефективності податків на доходи від капіталу та підприємницької діяльності (включають: корпоративний податок і, у Болгарії та Італії, інші податки на прибуток/дохід компаній; податки на доходи від капіталу домогосподарств; податки на доходи самозайнятих) були зафіксовані у Люксембурзі, Мальті, Італії, Кіпрі, Польщі, Великобританії та Австрії, а найменші – у Словенії, Болгарії, Угорщині та країнах Балтії. При цьому частка корпоративного податку у ВВП була одною з найвищих в ЄС у Мальті, Кіпрі, Люксембурзі, Швеції, Чехії, Великобританії, одною з найнижчих – у Франції, Іспанії, Естонії, Угорщині, Литві, Латвії; податки на доходи від капіталу домогосподарств та на доходи самозайнятих були найбільш фіскально ефективними в Італії, Польщі, Австрії, Іспанії, Греції, а найменш фіскально значущими – у країнах Балтії та Румунії.

Таблиця 3 – Податкове навантаження на капітал у країнах ЄС-27 у 2000 - 2010 рр.*

Показники	Частка податків на капітал у ВВП		Імпліцитна ставка оподаткування капіталу				Частка податків на доходи від капіталу та підприємницької діяльності у ВВП у 2010 р., %	Частка корпоративного податку у ВВП		Частка податків на накопичений капітал у ВВП у 2010 р., %	Частка податків на власність у ВВП у 2010 р., %
	у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти	у 2008 р., %	у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти	зміна показника у 2008-2010 рр., % пункти		у 2010 р., %	зміна показника у 2000-2010 рр., % пункти		
Австрія	6,4	- 0,4	26,4	24,1	- 3,1	- 2,3	5,5	2,0	- 0,1	1,0	0,5
Бельгія	9,1	- 0,4	31,9	29,5	+ 0,1	- 2,4	5,4	2,7	- 0,5	3,7	3,1
Болгарія	3,9	- 0,6	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	3,1	1,9	- 0,8	0,8	0,5
Великобританія	10,1	- 0,5	44,3	н.д.	н.д.	н.д.	5,8	3,1	- 0,5	4,3	4,2
Греція	6,5	- 3,2	18,8	16,5	н.д.	- 2,3	5,4	2,4	- 1,7	1,2	0,9
Данія	8,1	+ 0,9	42,8	н.д.	н.д.	н.д.	5,3	2,7	- 0,5	2,8	1,9
Естонія	2,2	+ 0,3	10,0	9,1	+ 3,3	- 0,9	1,5	1,4	+ 0,5	0,6	0,4
Ірландія	6,5	- 1,4	17,2	14,0	н.д.	- 3,2	4,3	2,6	- 1,2	2,2	1,6
Іспанія	7,4	- 1,7	33,2	н.д.	н.д.	н.д.	4,9	1,8	- 1,3	2,5	2,1
Італія	10,2	- 0,6	35,7	34,9	+ 5,4	- 0,8	7,7	2,3	- 0,1	2,5	1,9
Кіпр	9,5	- 0,5	32,5	31,1	+ 6,4	- 1,4	7,6	6,2	0,0	1,9	1,0
Латвія	2,2	- 0,7	17,3	7,4	- 4,1	- 9,9	1,2	1,0	- 0,6	1,0	0,9
Литва	2,3	0,0	12,5	6,8	- 0,3	- 5,7	1,7	1,0	+ 0,3	0,7	0,5
Люксембург	11,1	- 2,3	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	8,3	5,7	- 1,2	2,7	1,1
Мальта	9,4	+ 3,8	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	7,8	6,5	+ 3,6	1,6	1,1
Нідерланди	5,4	- 2,1	15,6	12,5	- 7,5	- 3,1	3,7	2,3	- 0,9	1,8	1,3
Німеччина	5,9	- 0,8	21,6	20,7	- 6,3	- 0,9	4,9	2,2	- 0,7	1,0	0,8
Польща	8,1	+ 0,9	22,6	20,5	0,0	- 2,1	6,3	2,0	- 0,4	1,8	1,2
Португалія	6,9	- 1,0	37,6	30,7	- 0,9	- 6,9	4,5	2,8	- 0,9	2,4	1,2
Румунія	4,4	- 1,1	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	3,3	2,3	- 0,6	1,1	0,9
Словаччина	5,8	- 1,1	17,7	15,9	- 7,0	- 1,8	5,1	2,5	- 0,1	0,6	0,4
Словенія	4,2	+ 0,9	22,9	22,5	+ 5,2	- 0,4	3,3	1,9	+ 0,7	0,9	0,6
Угорщина	4,7	+ 0,1	19,5	17,5	- 1,0	- 2,0	2,2	1,2	- 1,1	2,5	1,1
Фінляндія	6,5	- 3,9	28,9	28,4	- 9,7	- 0,5	5,1	2,5	- 3,4	1,4	1,2
Франція	8,8	- 1,1	37,9	37,2	- 0,5	- 0,7	4,5	1,9	- 0,9	4,3	3,4
Чехія	5,2	- 0,7	18,5	16,7	- 2,0	- 1,8	4,5	3,4	+ 0,1	0,7	0,4
Швеція	6,7	- 1,7	25,9	34,9	- 7,8	+ 9,0	5,3	3,4	- 0,3	1,4	1,1

* Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 48, 199, 234, 236, 244, 258.

Порівняно висока частка у ВВП податків на накопичений капітал (охоплюють податки на землю і будівлі, на ювелірні вироби та інші зовнішні ознаки багатства, на спадщину і подарунки, плату за ліцензії на ведення підприємницької та професійної діяльності тощо) у 2010 р. була характерною для Великобританії, Франції, Бельгії, Данії, Люксембургу, Іспанії, Угорщини та Італії, порівняно низька – для Болгарії, Чехії, Литви, Естонії, Словаччини. При цьому фіскальна ефективність податків на власність перевищила 2 % ВВП тільки у Великобританії, Франції, Бельгії, Іспанії, а в одинадцяти країнах – становила до 1 % ВВП.

Як бачимо, у 2010 р. і «старі», і «нові» країни Об'єднаної Європи застосовували різні підходи до формування податкового навантаження на капітал. Великобританія, Італія, Люксембург активно використовували фіскальний потенціал як податків на доходи від капіталу та підприємницької діяльності, так і податків на накопичений капітал, а країни Балтії – ні; у Кіпрі та Мальті висока частка податків на капітал у ВВП була зумовлена насамперед високою фіскальною ефективністю корпоративного податку, а у Польщі, Бельгії, Франції – інших податків на капітал; в Угорщині більше половини надходжень податків на капітал забезпечували надходження податків на накопичений капітал і т.д. Правда, у семи постсоціалістичних країнах ЄС (за винятком Польщі, Словаччини і Чехії) частка податків на доходи від капіталу та підприємницької діяльності у ВВП становила до 3,5 % за середнього значення у ЄС 4,7 %, а у інших семи країнах колишнього соціалістичного табору (крім Угорщини, Польщі та Румунії) фіскальна ефективність податків на накопичений капітал не перевищувала 1 % ВВП за середнього показника на території євроінтеграції 1,8 % ВВП.

У 2011 - 2013 рр. розвиток оподаткування капіталу у країнах ЄС був підпорядкований пошуку резервів наповнення бюджету і/або удосконаленню інструментів сприяння активізації економічної діяльності, в результаті чого часто спостерігалась різновекторність податкових реформ. Зокрема, у зазначені роки лише шість країн ЄС-27 знизили базову ставку корпоративного податку (Великобританія – з 28 до 23 %, Італія – з 31,4 до 27,5 %, Нідерланди – із 25,5 до 25 %, Словенія – з 20 до 17 %, Фінляндія – з 26 до 24,5 % та Швеція – з 26,3 до 22 %), у той час як Португалія та Франція посилили прогресію в оподаткуванні прибутку (їх базові ставки зросли з 29 до 31,5 % й з 34,4 до 36,1 % відповідно). Відбулося також підвищення базової ставки корпоративного податку у Греції і Словаччині. При цьому Великобританія зменшила норми амортизації, а у Португалії ставка оподаткування доходу від приросту капіталу зросла з 20 до 25 % [12]. Угорщина в 2010 р. зменшила базову ставку корпоративного податку із 21,3 до 20,6 % (у 2010 р. середнє значення цієї ставки у нових країнах ЄС склало 18,3 %), а на 2012 р. встановила обмеження щодо перенесення збитків минулих періодів. Ірландія, застосовуючи одну з найнижчих у ЄС базову ставку оподаткування прибутку у розмірі 12,5 %, у 2012 р. підвищила ставку податку на приріст капіталу з 25 до 30 % [13].

Утім, у 2012 р. жодна з постсоціалістичних країн ЄС не вдавалася до корекції ставок оподаткування дивідендів, процентів і роялті, виплачених нерезидентам. У 2011 - 2012 рр. в розрізі цих країн стандартна ставка податку щодо дивідендів варіювала від 0 % в Естонії, Словаччині та Угорщині (Болгарія та Литва застосовували ставку 0 % поряд із стандартною) до 19 % у Польщі, стандартна ставка оподаткування процентів становила від 0 % в Угорщині до 20 % у Польщі та 21 % в Естонії (Естонія і Литва застосовували ставку 0 % поряд із стандартною), роялті оподатковувались за стандартною ставкою від 0 % в Угорщині до 20 % у Польщі. Кіпр у 2012 р. запровадив додаткову ставку 0 % поряд із ставками 5 та 10 % щодо оподаткування роялті, зберігши нульову ставку щодо оподаткування дивідендів і процентів; у Мальті в 2011 - 2012 рр. ставка податку для всіх зазначених видів доходу становила 0 %. Така варіація ставок вплинула на проаналізовані вище показники фіскальної ефективності відповідних підгруп податків на капітал у нових країнах Об'єднаної Європи (найімовірніше, переважна більшість цих ставок була чинною також у 2010 р.).

Натомість одинадцять країн ЄС-15 (крім Австрії, Великобританії, Ірландії, Нідерландів) в 2012 р. коригували ставки оподаткування дивідендів, процентів та роялті (хоча б щодо одного з цих видів доходу). Так, Бельгія, Греція, Іспанія, Люксембург, Португалія та Франція підвищили податкове навантаження на дивіденди, а Данія, Італія, Фінляндія його знизили (в останніх країнах ставки оподаткування дивідендів у 2011 р. були доволі високими); Бельгія, Іспанія та Португалія підвищили ставку податку щодо процентів, у той час як Італія зменшила стандартну ставку оподаткування процентів з 27 до 20 %; Іспанія, Італія та Швеція підвищили податкове навантаження на роялті, а Фінляндія та Німеччина його знизили. У 2012 р. у країнах ЄС-15 стандартна ставка податку щодо дивідендів коливалася від 0 % у Великобританії (Бельгія, Данія, Ірландія та Нідерланди застосовували нульову ставку поряд із стандартною) до 30 % у Португалії, Франції та Швеції, щодо процентів – від 0 % у Австрії, Люксембурзі, Нідерландах, Німеччині, Фінляндії, Швеції до 40 % у Греції, щодо роялті – від 0 % у Люксембурзі й Нідерландах (Ірландія та Швеція застосовували нульову ставку поряд із стандартною) до 30 % в Італії. Як бачимо, останні реформи не дають підстав стверджувати, що їх наслідком є конвергенція оподаткування капіталу у Західній Європі.

Крім того, у 2011 - 2012 рр. низка країн ЄС-15 посилювала фіскальні позиції податків на накопичений капітал. Зокрема, у вересні 2011 р. уряд Іспанії ухвалив рішення про відновлення на два роки податку на «чисті» статки, дію якого було призупинено в 2008 р. Його базою є вартість нерухомості, банківських депозитів, цінних паперів, автомобілів, творів мистецтва, коштовностей тощо, які належать фізичній особі, за вирахуванням боргових зобов'язань. Неоподатковуваний мінімум після відновлення податку встановлено на

рівні 700 тис. євро; крім нього надається податкове вирахування на житло в розмірі 300 тис. євро. Податок утримується за прогресивною шкалою з восьми ставок від 0,2 до 2,5 % [14].

Подібний податок «на багатство» справляється також у Франції. Його сплачують фізичні особи – власники майна вартістю понад 1,3 млн. євро [15].

Зазначене дає змогу зробити висновок, що чимало країн ЄС-15 останнім часом посилювало і фіскальну, і перерозподільну роль не тільки податку з доходів фізичних осіб щодо оподаткування трудових доходів, а й окремих податків на капітал з метою підвищення соціальної справедливості в оподаткуванні. При цьому нові країни ЄС, доходи громадян і прибутки суб'єктів ринку у яких є порівняно невисокими і які підпорядковують розвиток своїх фінансових систем потребі залучення значних обсягів інвестицій, як і раніше, намагалися уникати підвищення ставок прямих податків.

Висновки. На відміну від попередніх років, у 2009 - 2014 рр. удосконалення національних податкових систем країн ЄС відбувалося шляхом проведення системних реформ, орієнтованих насамперед на пошуки додаткових джерел наповнення бюджету. При цьому більшість країн Об'єднаної Європи підвищувала податкове навантаження на споживання (в тому числі всі країни, які до рецесії не вважали за потрібне повною мірою використовувати фіскальний потенціал податків відповідної групи) та на працю (країни ЄС-15 та Кіпр шляхом посилення прогресії в оподаткуванні доходів фізичних осіб і/або підвищення ставок соціальних платежів, а постсоціалістичні країни ЄС передусім за рахунок збільшення ставок внесків до державних соціальних фондів). Низка країн ЄС-15 вдавалася до підвищення податкового навантаження на капітал (на прибутки великих компаній, інвестиційний дохід, дорогу нерухомість тощо); деякі країни знизили ставки окремих податків на капітал за умови збільшення (утримання на високому рівні) стандартної ставки ПДВ.

Попри фіскальну орієнтованість податкових реформ у більшості країн ЄС, кожна країна намагалася знайти свою «точку збалансування» вимог фіскальної достатності, економічної ефективності та справедливості при розбудові податкової системи, внаслідок чого на території євроінтеграції спостерігалася конвергенція в оподаткуванні споживання одночасно з розвитком традиційних національних моделей оподаткування праці та капіталу. Щоправда, у той час як країни ЄС-15 дедалі активніше використовували перерозподільні можливості податків чи удосконалювали податкові механізми заохочення економічної діяльності, нові країни Об'єднаної Європи дотримувались стратегії утримання, як правило, доволі низьких ставок прямих податків для стимулювання інвестиційних процесів. Зазначені тенденції формування податкового навантаження на споживання та фактори виробництва у країнах ЄС повинні враховуватись при реформуванні податкової системи України.

Перелік посилань.

1. *Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway* // Eurostat Statistical books. – 2011 edition. – 423 p.

2. **Соколовська А.М.** *Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання* / А.М. Соколовська // *Фінанси України*. – 2008. – № 1. – С. 65 - 76.

3. *Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway* // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – 312 p.

4. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st July 2012* // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

5. *Austria personal taxation* // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.lowtax.net/lowtax/html/austria/austria_personal_taxation.asp; *Income tax rates 2012* // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://world.tax-rates.org/>.

6. *Tax rates in the Netherlands 2012* // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.expatax.nl/tax_rates_2012.php.

7. *Spanish tax alert* // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.deloitte.com/view/en_GX/global/services/tax/cross-border-tax/international-tax/7652bd513f9a4310VgnVCM1000001a56f00aRCRD.htm.

8. *Income tax rates 2012* // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://world.tax-rates.org/>.

9. *International VAT Services. EU VAT Rates 2012* // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.html>.

10. *Бюджетный вестник. Аналитическое резюме*. – 2011. – Сентябрь // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imf.org/external/russian/index.htm>.

11. **Болл Л.** *Болезненное средство* / Л.Болл, Д. Ли, П. Лунгани // *Финансы и развитие*. – 2011. – Сентябрь // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fandd/2011/09/pdf/ball.pdf>.

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

13. *International tax alert. Issue nine. Spring 2012* // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pkf.com/media/843012/pkf%20international%20tax%20alert%20issue%209%20-%20spring%202012.pdf>.

14. *Налоговые новости // Налоги и налогообложение.* – 2011. – №10. – С. 29 - 38.

15. *Страны придумывают новые налоги, чтобы найти средства на борьбу с кризисом* // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://delo.ua/world/strany-pridumyvajut-novye-nalogi-chtoby-najti-sredstva-na-borbu-173222/>.

Стаття надійшла: 25.02.2014 р.

Рецензент: д.е.н., проф. Горелов Д.О.

УДК 339.564 (477)

F 190

ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ ТА ПЕРСПЕКТИВ РОЗВИТКУ ЗОВНІШНЬОТОРГОВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ РЕГІОНІВ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ПОГЛИБЛЕННЯ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Бікулова Д.У., канд. екон. наук, доцент

Харківський національний автомобільно-дорожній університет

Бондаренко Н.В., канд. екон. наук, доцент

Головне управління статистики у Харківській області

Анотація. У статті показано, що питання удосконалення зовнішньоторговельної діяльності регіонів України є вкрай важливими і актуальними в умовах поглиблення інтеграційних процесів, насамперед, з ЄС, а також необхідності вирішення поставленої задачі реформування місцевого самоврядування, надання регіонам реальних фінансових важелів для забезпечення соціально-економічного розвитку, у тому числі за рахунок розширення та підвищення ефективності зовнішньоекономічної діяльності. Метою статті є оцінка сучасного стану та перспектив розвитку зовнішньоторговельної діяльності регіонів України, їх експортного потенціалу та розробка рекомендацій, спрямованих на подолання проблем розвитку експортного потенціалу в умовах поглиблення інтеграційних процесів.

Предмет дослідження – теоретико-прикладні аспекти оцінки стану зовнішньоторговельної діяльності регіонів України та перспектив розвитку їх експортного потенціалу.

Проведено аналіз регіональної структури експорту за показником відношення експорту до валової доданої вартості по кожному регіону, який дозволив визначити регіони, що мають найбільш потужний експортний потенціал, а також виявити такі регіони, експортний потенціал яких є досить слабким. Базуючись на методичних підходах, запропонованих в монографії колективу авторів за загальною редакцією А.А. Мазаракі, в статті проведено групування регіонів України за ступенем чутливості їх економічних систем до подальшої лібералізації зовнішньої торгівлі за двома критеріями: за критерієм споживання товарів населенням регіону та критерієм рівня конкуренції вітчизняної продукції з імпортною. Дано оцінку одержаних результатів. Вони можуть стати в пригоді при створенні зони вільної торгівлі з ЄС. Запропоновано рекомендації, спрямовані на удосконалення зовнішньоторговельної діяльності регіонів, підвищення ефективності використання їх експортного потенціалу, здійснення широкої товарної та географічної диверсифікації експорту, при цьому пріоритетом має стати розширення торгівлі з ЄС.

Ключові слова: *регіон, експорт, імпорт, зовнішньоторговельна діяльність, експортний потенціал, лібералізація зовнішньої торгівлі, інтеграція.*

Постановка проблеми. Посилення глобалізаційних процесів, що спостерігається на сучасному етапі у світі, потребує розробки нових підходів до формування та визначення напрямків розвитку експортного потенціалу як економіки України в цілому, так і кожного з її регіонів. Зростання обсягів експорту відіграє дуже важливу роль у розвитку економіки. Експорт є головним джерелом надходження валюти, необхідної для закупівлі за кордоном обладнання, споживчих товарів, для поповнення валютних резервів країни, оплати зовнішніх боргів, забезпечення фінансової стабілізації [1]. В ряді досліджень вітчизняних вчених [1,2,3] відмічається, що активне входження регіональних суб'єктів держав до міжнародного економічного співтовариства стає важливим чинником і характерною рисою сучасної глобалізації. Особливу актуальність проблеми удосконалення зовнішньоторговельної діяльності регіонів і формування їх потужного експортного потенціалу набувають у світлі поставленої вкрай важливої задачі децентралізації влади в Україні, делегування реальних фінансових важелів регіонам для забезпечення їх соціально-економічного розвитку, у тому числі за рахунок розширення та підвищення ефективності зовнішньоторговельної діяльності. Для регіонів нарощування експортного потенціалу, удосконалення його структури стають потужним джерелом зростання регіональної економіки, збалансованого соціально-економічного розвитку, особливо в період глибокої фінансово-економічної кризи, в якій опинилась вітчизняна економіка. Все сказане обумовлює актуальність теми дослідження.