



## **ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ МІЖДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ГАРМОНІЗАЦІЇ ТА ХАРАКТЕРИСТИКИ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ КРАЇН ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ УКРАЇНИ**

**Володимир ВАЛІГУРА**

*Обґрунтовано необхідність здійснення міждержавної податкової гармонізації і встановлено причини повільних темпів її розвитку. Охарактеризовано інституціональні принципи, на яких базований розвиток податкової гармонізації в Євросоюзі. Розглянуто основні характеристики податкових систем країн-членів Євросоюзу, з метою визначення орієнтирів адаптації податкової системи України.*

*The article deals with the necessity of international tax harmonization. Reasons of slow rates of its development are considered. Basic institutional principles of tax harmonization in the European Union are described. For the purpose of investigating the main ways of Ukrainian tax system adaptation the core descriptions of the tax systems of European Union members are determined.*

Світові процеси економічної глобалізації нині стали одним із найвизначальніших чинників проведення фінансової політики окремих країн. Невраховування урядами можливостей переміщення капіталів, товарів, людей, розміщення транснаціональних корпорацій, а також наявності офшорних зон неодмінно призводить до втрати коштів для фінансування економіки. Особливої актуальності в умовах глобалізації набуває здатність податкової компоненти фінансової системи протидіяти відтоку фінансових ресурсів із держави та сприяти ефективному розвитку економіки. Однією із визначальних компонент руху фінансових ресурсів між державами є різні ставки податків, а відповідно й податковий клімат для суб'єктів господарювання.

У результаті різномірності податкових систем окремих країн збитків зазнає не лише їх економіка, а й створюються труднощі для функціонування господарюючих суб'єктів. Проявляється це в наявності різних конкурентних умов для ведення бізнесу і, відповідно, не конкурентоспроможності товарів, в країні

походження яких є несприятливе податкове середовище для функціонування суб'єктів господарювання. Нерівні конкурентні умови виникають також в результаті наявності митних бар'єрів між державами. Таким чином, неузгодженість проведення податкової політики різними державами перетворюється у фактор стримування розвитку економічної глобалізації. Саме тому постає необхідність здійснення міждержавної податкової гармонізації.

Зважаючи на ряд економіко-географічних факторів, Україна обрала шлях у напрямку євроінтеграції. Наша держава першою серед держав СНД 16 червня 1994 р. визначила свої відносини з ЄС Угодою про партнерство і співробітництво. Крім цього, 11 червня 1998 р. Президент України видав Указ «Про затвердження стратегії інтеграції України до Європейського Союзу» № 615/98. Враховуючи це, а також безпосереднє сусідство Євросоюзу, при формуванні вітчизняної податкової політики доцільно зважати на вимоги директив та інших документів, що визначають напрями гармонізації у тих країнах ЄС, де досягнуто найвищого її ступеня.

Хоча міждержавна податкова гармонізація – явище, порівняно нове для світових інтеграційних процесів, однак у даній царині є наукові дослідження як зарубіжних, так і вітчизняних вчених. Серед зарубіжних науковців варто відзначити роботи британських дослідників К. Котсогіаніса, Г. Майлса [1], С. Лахірі [2], бельгійського науковця К. Беренса [3], швейцарського – Р. Болдвіна [4], вчених із США П. Кругмана [4], Ф. Гаварі [5], М. Кіна [2], французького дослідника Г. Кремера [5], японського – Й. Оссава [6], датського науковця П. Раймондос-Мьоллера [2] та російських учених С. Сутиріна, А. Погорлецкого [7; 8], І. Русакової, В. Кашина, І. Кравченка [9].

Науковими здобутками вітчизняних вчених є праці В. Загорського [10], І. Таранова [11], Ю. Шведа [12], авторський внесок ми започаткували у праці [13].

Однак є необхідність продовження розпочатих досліджень у частині недостатньо висвітлених аспектів. До таких відносимо встановлення передумов та глибинних причин необхідності гармонізації податків і повільних темпів її розвитку. Крім цього, ми сконцентруємо увагу на податкових взаємовідносинах держав-членів міждержавного угруповання і на взаємовідносинах останнього та держави, що прагне стати його членом, якою є Україна. Тому в даному випадку доцільно проаналізувати тенденції оподаткування, що склались у країнах Європейського Союзу. З огляду на зазначене, метою нашого дослідження є визначення передумов та орієнтирів адаптації податкової системи України в умовах євроінтеграції.

Гармонізація податків є складовою частиною податкової політики ряду держав і охоплює уніфікацію податків, координацію податкових систем та податкової політики країн, що належать до міжнародних регіональних угруповань. Вона вперше проявилась і її почали застосовувати наприкінці ХІХ – на початку ХХ ст. під час створення митних союзів ряду країн. Основні причини гармонізації пов'язані з необхідністю вільного руху товарів, послуг, робочої сили і капіталів. Внаслідок так зва-

них фіскальних кордонів, виражених у митних платежах, різних ставках, принципах, методах адміністрування податків, знижується мобільність наведених вище факторів. З іншого боку, наявність юрисдикцій із різними рівнями оподаткування створює передумови для відтоку капіталу з країн із високим рівнем оподаткування до країн, на території яких розташовані офшорні зони, податкові гавані, оази тощо. Таким чином, уже у причинах гармонізації податків, на перший погляд, є протиріччя, оскільки при досягненні більшої мобільності капіталу виникає проблема його відтоку в юрисдикції із низькими податками. Однак кінцевий результат гармонізації, який полягає у скасуванні митних бар'єрів та уніфікації податкових систем і податкової політики, розв'язує обидві із зазначених проблем.

Початково потреби в уніфікації податків виникали на рівні окремих держав. Зокрема, така проблема постала у Німеччині на початку ХІХ ст. після об'єднання окремих земель. Із цього приводу К. Рау зазначив: «...різноманітність оподаткування в різних частинах держави спричиняє багато незручностей. Воно перешкоджає рівномірному оподаткуванню жителів різних областей, ускладнює вище управління і вдосконалення податків, заплутує рахівництво і може навіть перешкоджати свободі відносин усередині держави» [14, 301]. Нині згадані проблеми на рівні окремої держави втратили актуальність. Натомість питання нерівномірності оподаткування виходять на якісно новий – наддержавний рівень. Інтеграційне угруповання не здатне застосовувати прямі методи регулювання виробництва та зрівноваження доходності окремих держав. Саме тому його учасники використовують податки та їх гармонізацію як опосередкований метод стимулювання виробничої кооперації і спеціалізації.

На проблеми, пов'язані з наявністю держав із різними рівнями оподаткування, фінансова наука звернула увагу ще в другій половині ХІХ ст. П. Леруа-Больє розрізняв у Європі країни з «легкими» податками, в яких громадяни виплачують державі 5 або 6% власного доходу (Бельгія), країни з «помірними» податками, в

яких громадяни віддають від 7 до 8% (Англія), країни з «важкими» податками, де громадяни віддають майже 11% (Франція) і країни з «надважкими» податками (Італія – 20%, Росія, Австро-Угорщина) [15, 98]. Цілком зрозуміло, що така диференціація рівнів оподаткування створювала умови для переходу капіталу в країни з нижчим рівнем оподаткування і відповідно вищою його дохідністю, навіть незважаючи на необхідність зміни місця проживання. Як зазначив Д. Рікардо: «Спокуса переселитися зі своїм капіталом в іншу країну, де він був би звільнений від податкового тягаря, під кінець стає неподоланною і перемагає природну відразу, з якою кожна людина залишає свою батьківщину і старі зв'язки» [16, 153].

У сучасних умовах ведення бізнесу нема необхідності змінювати місце проживання у зв'язку з міграцією капіталу, а передумови останньої повністю зберігаються. Хоча в загальному рівень оподаткування значно перевищує наведені цифри другої половини ХІХ ст., однак диференціація країн за цим показником зберігається і досі.

За наявності юрисдикцій із різними рівнями оподаткування, зростання мобільності факторів виробництва та пошуку оптимальних шляхів розміщення бізнесових підрозділів транснаціональними корпораціями оподаткування перетворюється на фактор залучення зовнішніх інвестицій і виникнення відповідних внутрішніх податкових режимів, що сприяють зовнішньому інвестуванню. Явище створення таких сприятливих режимів окремими державами отримало назву податкової конкуренції. Остання здійснюється за допомогою таких інструментів як зниження податкових ставок; надання преференційних податкових режимів щодо роздрібного товарообороту; звільнення від сплати податків; відсутність податкового контролю за практикою трансфертного ціноутворення в рамках транснаціональних корпорацій тощо. Таким чином, використовуючи методи недобросовісної податкової конкуренції, що виражаються здебільшого у зниженні податкових ставок, одна країна фактично залучає частину податкової бази інших країн,

експортуючи при цьому частину власного податкового навантаження.

У рамках наведеного основною метою міждержавної податкової гармонізації серед країн ЄС є недопущення недобросовісної податкової конкуренції і забезпечення достатнього рівня бюджетних доходів країн – членів співтовариства.

Хоча міждержавна податкова гармонізація може відбуватися в рамках інтеграційного угруповання і, як ми вже зазначали, найбільший її розвиток спостерігається у країнах Євросоюзу, вона здатна неабияк впливати на податкову політику інших країн. Це стосується переважно країн, які прагнуть стати членами даного міждержавного угруповання. Брати безпосередню участь у гармонізаційних процесах вони не можуть, оскільки гармонізація податків передбачає взаємне узгодження податкової політики. А ми дотримуємося думки, що у відносинах інтеграційного угруповання та окремої держави остання не може визначати політику та чинити істотний вплив, відстоюючи свої інтереси. Натомість держава, яка прагне стати членом угруповання, як правило, приймає поставлені вимоги і лише адаптує власну податкову політику і законодавство до прийнятих стандартів. Таким чином, у відносинах між Україною, яка перебуває на шляху євроінтеграції та Євросоюзом, може спостерігатися явище лише адаптації податкової системи, а не гармонізації. Адаптація передбачає налаштування системи на певні умови застосування. У даному випадку такими умовами є податкове середовище, що склалося в ЄС.

Отже, необхідність і доцільність податкової гармонізації, а відповідно й адаптації податкових систем до вимог інтеграційного угруповання, є очевидною. Але на практиці спостерігається надзвичайно повільний розвиток даних процесів, що визначається протиріччям інтересів суб'єктів гармонізації. Як зазначила стосовно однієї із складових податкової гармонізації – уніфікації податків І. Русакова: «...податкова уніфікація в ЄС в її сучасній інтерпретації – це важко вирішуване протиріччя між необхідністю зближення податкових сис-

тем із метою створення єдиного внутрішнього ринку та фінансування бюджету ЄС і необхідності фіскальної гнучкості для регулювання економіки в масштабі окремих країн» [9, 57]. Тобто, протиріччя виникає між зацікавленням інтеграційного угруповання в досягненні максимального ступеня гармонізації податків та іноді прямо протилежними цьому інтересами країн-членів.

Досліджуючи відносини між державами в процесі гармонізації податків, необхідно виявити причини небажання швидкого переходу до вищих ступенів гармонізації. Міждержавна податкова гармонізація передбачає обмеження частини податкових повноважень держави-члена міждержавного угруповання. Такі обмеження проявляються у формі регламентації видів податків, меж встановлення їх ставок, способів справляння тощо. У свою чергу, держави-члени погоджуються на обмеження своїх фіскальних повноважень тією мірою, наскільки їх інтереси краще задовольняються на рівні угруповання, ніж на національному рівні. Крім цього, податкова складова економічної політики є чи не найостаннішою, яку держава хоче обмежити або віддати під чийсь юрисдикцію. Таким чином, втрату частини державних повноважень у сфері оподаткування ми розглядаємо як обмеження фіскальної свободи держави. За згаданих умов значно зменшуються можливості використання оподаткування як інструменту державного регулювання економіки. На нашу думку, саме небажання зменшувати фіскальну свободу і є основною причиною повільного розвитку міждержавної податкової гармонізації.

Хоча під час гармонізації податків і відбувається певне обмеження фіскальної свободи держав-членів ЄС, однак це не є підставою для визнання неправомірності даного процесу. Основним підґрунтям для формулювання згаданого твердження є наявність однакових умов і можливостей для всіх держав-членів. Це забезпечують основні інституціональні принципи, на яких ґрунтується розвиток податкової гармонізації в ЄС: пропорційності, субсидіарності, одноголосності, податкової недискримінації, нейтральності оподаткування.

Принцип пропорційності передбачає обмеження діяльності інститутів ЄС повноваженнями, наданими їм установчими документами ЄС та встановленими цілями європейської інтеграції (стаття 5 Договору про ЄС).

Відповідно до принципу субсидіарності інститути ЄС не мають права самостійно втручатись у функціонування будь-якого зі сегментів економіки держав-членів ЄС за винятком випадків, коли подібне втручання необхідне для виконання стратегічних завдань ЄС. В даному випадку у сферах, що не належать до компетенції тільки ЄС, визначені дії можуть здійснювати його органи лише у випадку, якщо поставленої мети не можуть досягнути відповідні країни-члени ЄС (стаття 5 Договору про ЄС). Дані принципи є основоположними при гармонізації податків у країнах ЄС. Виконуючи роль «умонтованих стабілізаторів», з одного боку вони обмежують роль інституцій Євросоюзу, відстоюючи тим податковий суверенітет держав-членів, а з іншого – забезпечують ефективність проведення гармонізації.

Іншим доволі важливим принципом міждержавної податкової гармонізації в ЄС є принцип одноголосності, котрим задекларовано, що будь-яке рішення щодо формування податкової політики в ЄС, мають приймати за одноголосної згоди держав-членів ЄС і зафіксувати у відповідній нормі інтеграційного законодавства. Саме цей принцип не дозволяє обмежувати фіскальну свободу держав-членів у випадку такої загрози. Це виражається у можливості держави-члена ЄС накладати вето на будь-яке рішення у сфері гармонізації податків, що здатне спричинити згубні наслідки для економіки даної держави. Однак окремі науковці вважають, що дія даного принципу гальмує процес прийняття рішень, які стосуються насамперед усунення недобросовісної податкової конкуренції в ЄС та подальшого розвитку гармонізації непрямого оподаткування. Із цього приводу є пропозиції перейти від принципу одноголосності до порядку прийняття рішень у сфері податкової гармонізації в ЄС на основі кваліфікованої більшості (3/4 від числа тих, які приймають участь в голосуван-

ні). Ми не підтримуємо зазначеної пропозиції, оскільки за такого розвитку подій абсолютно нівелюється поняття фіскальної свободи. Крім цього, на нашу думку, темпи міждержавної податкової гармонізації в країнах ЄС не можна пришвидшувати ціною утиску прав окремих членів.

Принцип податкової недискримінації охоплює два основних положення:

Неможливість прямого або непрямого оподаткування внутрішніми податками однією державою-членом ЄС продукції іншої держави-члена в розмірі, що перевищує оподаткування національної продукції;

Державою-членом ЄС не повинна оподатковувати продукцію інших держав-членів внутрішніми податками з метою непрямого захисту іншої продукції (стаття 90 Договору про ЄС).

У сфері гармонізації податків також діє принцип нейтральності оподаткування. Він полягає у забороні відшкодування внутрішнього оподаткування при вивезенні продукції на територію іншої держави-члена ЄС в розмірі, що перевищує рівень сплачених прямих або непрямих податків. Даний принцип усуває можливість використання податкових важелів для прихованого субсидування експорту в ЄС.

Зазначене дає змогу стверджувати, що міждержавна податкова гармонізація в країнах ЄС, незважаючи на відсутність єдиного документа, що її регламентує, має чітко визначені організаційно-правові основи. Вони виражені в основному у вигляді зазначених принципів, сформульованих в установчих документах ЄС.

Розглянемо основні характеристики податкових систем країн Євросоюзу, що визначають орієнтири адаптації оподаткування в Україні. Найважливішим елементом, який формує розбіжності оподаткування і, відповідно, є пріоритетом гармонізації, служать ставки основних податків. У табл. 1 наведені види ставок ПДВ у країнах ЄС. Із даної табл. видно, що країни Євросоюзу дотримуються вимог щодо застосування стандартної ставки ПДВ. Крім цього, всі країни-члени ЄС, за винятком Данії та Словаччини, користаються правом застосування однієї зниженої ставки ПДВ у розмірі 5–15%, а

Греція, Іспанія, Франція, Ірландія, Італія, Люксембург та Польща використовують наднизьку ставку даного податку – меншу 5%.

Перелік товарів та послуг, до яких дозволено застосовувати знижену ставку ПДВ, наведено у додатку Н до Шостої Директиви Ради 77/388/ЄЕС. Товари і послуги, перераховані у зазначеному додатку, належать до категорії товарів першої необхідності та послуг соціального значення. Хочемо зауважити, що окремі країни, особливо ті, які не застосовують знижених ставок, використовують пільгу по ПДВ у формі звільнення від оподаткування реалізації окремих товарів та послуг. Однак у більшості випадків країни ЄС намагаються уникати надання прямих пільг, використовуючи знижені ставки.

До початку 1990 років у країнах Європи була поширена практика застосування підвищених ставок ПДВ. Останніми оподатковували реалізацію соціальнонебезпечних товарів (алкогольні напої, тютюнові вироби тощо) та товарів, що не належать до предметів першої необхідності (ювелірні вироби, коштовне каміння, хутра тощо). У 1992 р. країни ЄС остаточно відмовилися від застосування підвищених ставок. Останніми скасували підвищені ставки Іспанія та Португалія, натомість більшість країн після цього збільшили розмір стандартної ставки. На нашу думку, в рамках гармонізації універсальних акцизів у ЄС, необхідно далі уніфікувати ставки ПДВ.

Значні диспропорції в країнах ЄС спостерігаються стосовно оподаткування специфічними акцизами. Це пов'язано насамперед із територіальним поділом праці та відповідною спеціалізацією певних країн на виробництві тих чи інших товарів. Спільне для країн Євросоюзу те, що найвагомішим джерелом надходжень від специфічних акцизів є акциз на енергоносії, але надходження від даного податку коливаються в країнах-членах (Італія – 80% усіх надходжень від акцизу, Ірландія – 41,2%, Франція, Німеччина, Великобританія – 71%, 69%, та 54% відповідно) [18, 183]. Суттєва різниця спостерігається у ставках алкогольних напоїв та тютюнових виробів у країнах ЄС. Наприклад, у Швеції та Фінляндії ви-

Таблиця 1

Ставки ПДВ в країнах-членах Євросоюзу (за станом на 1 вересня 2006 р.)

Країна	Наднизька ставка	Знижена ставка	Стандартна ставка	Перехідна знижена ставка
BE Бельгія	-	6	21	12
CZ Чехія	-	5	19	-
DK Данія	-	-	25	-
DE Німеччина	-	7	16	-
EE Естонія	-	5	18	-
EL Греція	4,5	9	19	-
ES Іспанія	4	7	16	-
FR Франція	2,1	5,5	19,6	-
IE Ірландія	4,4	13,5	21	13,5
IT Італія	4	10	20	-
CY Кіпр	-	5 / 8	15	-
LV Латвія	-	5	18	-
LT Литва	-	5 / 9	18	-
LU Люксембург	3	6	15	12
HU Угорщина	-	5	20	-
MT Мальта	-	5	18	-
NL Нідерланди	-	6	19	-
AT Австрія	-	10	20	12
PL Польща	3	7	22	-
PT Португалія	-	5 / 12	21	-
SI Словенія	-	8,5	20	-
SK Словаччина	-	-	19	-
FI Фінляндія	-	8 / 17	22	-
SE Швеція	-	6 / 12	25	-
UK Великобританія	-	5	17,5	-
Середнє значення ЄС – 25			19,3	

Джерело: [17].

сокі ставки на алкогольні напої, а в Данії, Ірландії, Німеччині, Нідерландах та Великобританії більшою мірою оподатковують тютюнові вироби (табл. 2).

Різну політику здійснюють також щодо оподаткування енергоносіїв як для опалення, так і для промислового використання. Зокрема, диференціація ставок акцизу на бензин у країнах ЄС спонукає громадян, які проживають у державах із вищими ставками акцизів на даний товар, вдаватися до явища шопінгу в прикордонних областях держав-сусідів. Ставки акцизного збору на природний і скраплений газ у країнах ЄС також відрізняються у кілька разів. Зазначені диспропорції негативно впливають на конкурентну спроможність підакцизних товарів на внутрішньому ринку ЄС.

Значно серйозніші проблеми виникають при гармонізації прибуткових податків із фізичних і юридичних осіб, необхідність якої очевидна. Внаслідок різної їх структури та диференціації ставок даних податків (рис. 1, 2) у країнах-членах ЄС створюється різний податковий тягар, що визначає умови функціонування підприємницького середовища, інвестиційну привабливість держави та, зрештою, може бути розглянутий як дискримінація за ознакою громадянства.

Соціологічні дослідження у 1990 р. показали, що національний податковий режим є найважливішим фактором розміщення інвестицій. У випадку створення виробничого підприємства 48% опитаних європейських бізнесменів назвали цей фактор як визначальний для ви-

Таблиця 2

Стандартні ставки акцизного збору на деякі види алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що діють у країнах-членах ЄС (за станом на 1 січня 2007 р.)

Країна	Тихе вино (євро / гектолітр)	Ігристе вино (євро / гектолітр)	Алкогольні напої, що містять етиловий спирт (євро / гектолітр)	Сигарети (специфічний акциз, євро / 1000 штук)	Сигарети (адвалерний акциз, % до TIRSP*)
Бельгія	47,0998	161,1308	1752,2354	15,9295	52,41
Болгарія	0	0	562,43	3,32	54,00
Чехія	0	82,72	936,79	31,11	27,00
Данія	6 %– 15% алкоголю – 82,34 15% – 22% алкоголю – 123,37	123,37 164,40	2011,48	85,37	13,61
Німеччина	0	136,00	1303,00	82,70	24,66
Естонія	66,47	66,47	971,46	17,58	26,00
Греція	0	0	1090,00	5,1429	53,8265
Іспанія	0	0	830,25	8,20	57,00
Франція	3,40	8,40	1450,00	15,0723	57,97
Ірландія	273,00	546,01	3925,00	151,37	17,78
Італія	0	0	800,01	6,39	54,74
Кіпр	0	0	606,90	20,81	44,50
Латвія	43,10	43,10	905,17	12,07	19,20
Литва	43,44	43,44	926,78	13,76	15,00
Люксембург	0	0	1041,1528	15,3914	47,44
Угорщина	0	44,36	858,15	26,33	27,50
Мальта	0	0	2329,37	17,00	51,40
Нідерланди	59,02	201,24	1504,00	72,97	20,52
Австрія	0	0	1000,00	26,69	43,00
Польща	34,34	34,34	1148,76	20,42	33,70
Португалія	0	0	937,15	58,33	23,00
Румунія	0	34,05	750,00	16,28	29,00
Словенія	0	0	694,79	15,0576	43,4732
Словаччина	0	64,20	756,99	29,42	23,00
Фінляндія	212,00	212,00	2825,00	15,13	50,00
Швеція	236,61	236,61	5373,19	30,01	39,20
Великобританія	253,97	325,33	2885,38	160,27	22,00

Джерело: [складено автором за: 19, 10,11,19,20; 20, 7].

\*TIRSP (Retail Selling Price, all Tax Included) – величина, що охоплює роздрібну ціну найпопулярнішої категорії сигарет, а також суми всіх нарахованих податків. Відношення сукупної ставки специфічного і адвалерного акцизів до TIRSP розраховують щодо 1000 сигарет.

бору місця інвестицій; у випадку з фінансовими установами значення податкового фактору досягає 78% [23]. З іншого боку, податковий суверенітет є тією частиною суверенітету, яку країни-члени готові обмежити лише в останню чергу. Основною проблемою, що виникає при уніфікації оподаткування прибутків, є те, що

створити однакові умови для функціонування корпорацій у рамках кожної країни Євросоюзу практично неможливо, оскільки є об'єктивні економіко-територіальні чинники та фіскальні традиції. Тому безпосереднє швидке врегулювання диспропорцій в оподаткуванні прибутків за допомогою положень окремих директив

• Теорія і практика фінансів: зарубіжний досвід •

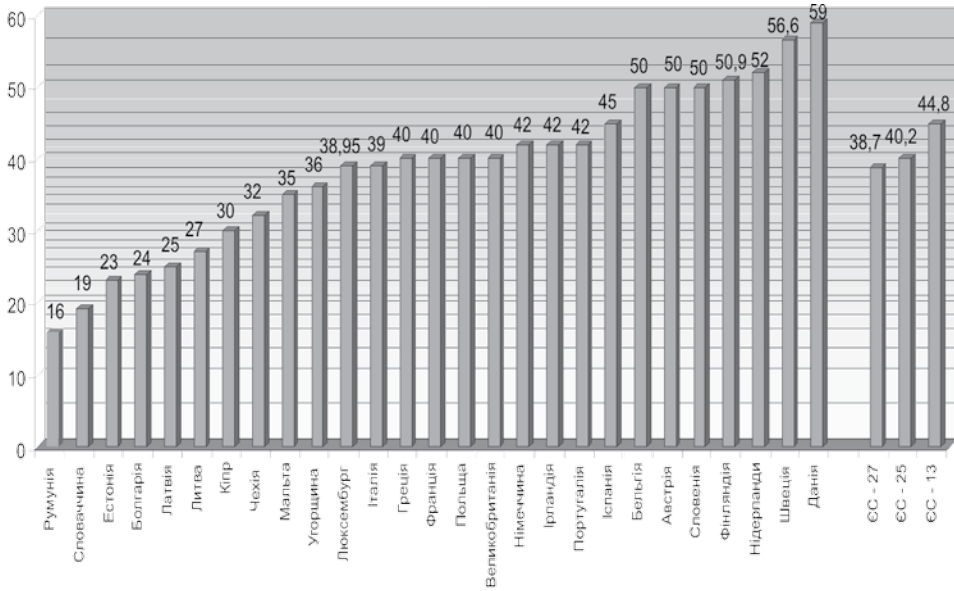


Рис. 1. Вищі ставки індивідуального прибуткового податку в країнах ЄС (за станом на 1 січня 2007 р.)

Джерело: [21, 8].

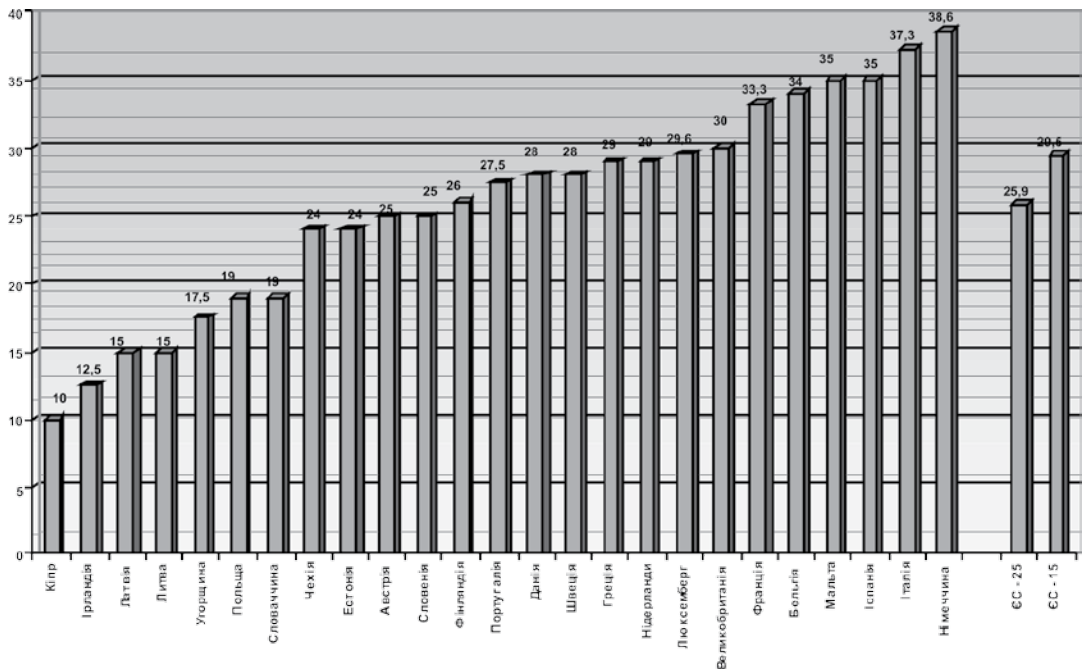


Рис. 2. Вищі ставки податку на прибуток корпорацій у країнах ЄС (за станом на 1 січня 2006 р.).

Джерело: [складено автором за: 22, 83].



практично неможливе, а такі спроби просто спричинили б невиконання норм останніх.

Детальніше простежити основні тенденції оподаткування в країнах ЄС можна за допомогою аналізу структури податкових надходжень та рівня оподаткування. Розглядаючи поділ податків на прямі, непрямі та соціальні, можна стверджувати, що в країнах Євросоюзу найбільшу частку займають непрямі податки – 35% (табл. 3).

Натомість у країнах ЄС спостерігається значна диференціація даних показників.

Найбільш вираженою є тенденція переважання прямих податків у так званих старих державах-членах ЄС, зокрема в Данії, Фінляндії та Великобританії. Нові держави-члени ЄС, навпаки, характерні переважанням непрямих податків у структурі своїх податкових систем. Ще більша різниця серед аналізованих держав виявляється стосовно частки соціальних податків у загальних податкових надходженнях. Розбіжність між крайнім найменшим значенням аналізованого показника

Таблиця 3

**Структура податкових надходжень країн-членів ЄС (за станом на 1 січня 2004 р.)**

Країна	Непрямі податки		Прямі податки		Соціальні податки	
	% до ВВП	% до загального оподаткування	% до ВВП	% до загального оподаткування	% до ВВП	% до загального оподаткування
Бельгія	13,6	30,1	17,5	38,8	14,1	31,1
Чехія	12,0	32,9	9,4	25,8	15,1	41,3
Данія	17,6	36,1	30,1	61,8	1,2	2,4
Німеччина	12,0	31,1	10,2	26,3	16,5	42,6
Естонія	13,0	39,9	8,5	26,1	11,1	34,0
Греція	14,0	39,9	8,9	25,5	12,1	34,6
Іспанія	12,2	35,3	10,7	30,8	12,2	35,3
Франція	15,7	36,1	11,6	26,7	16,3	37,4
Ірландія	13,2	43,7	12,4	41,1	4,6	15,3
Італія	14,3	35,2	14,0	34,5	12,3	30,2
Кіпр	17,4	51,0	8,9	26,0	7,8	23,0
Латвія	11,9	41,8	7,9	27,6	8,7	30,6
Литва	11,3	39,7	8,8	30,8	8,4	29,7
Люксембург	14,7	36,8	14,1	35,1	11,3	28,1
Угорщина	16,3	41,7	9,3	23,8	13,5	34,5
Мальта	15,9	45,1	12,4	35,2	6,9	19,7
Нідерланди	13,0	34,3	10,8	28,5	14,0	37,1
Австрія	14,8	34,7	13,4	31,5	14,4	33,8
Польща	13,4	40,6	6,4	19,5	13,4	40,9
Португалія	14,5	42,1	-	-	11,3	32,7
Словенія	16,5	41,5	8,5	21,4	14,7	37,1
Словаччина	12,7	41,8	6,1	20,2	12,2	40,1
Фінляндія	14,3	32,2	18,1	40,9	11,9	26,9
Швеція	17,1	34,0	19,5	38,6	13,8	27,4
Великобританія	13,6	37,7	15,8	43,9	6,6	18,4
ЄС-25	13,8	35,0	12,9	32,7	12,8	32,5
ЄС-15	13,8	34,8	13,1	33,2	12,8	32,3
ЄС-10 (нові члени)	13,7	39,8	7,8	22,6	13,2	38,2

Джерело: [складено автором за: 22, с. 216, 217, 226, 227, 234, 235].

у Данії та його максимумом у Німеччині становить вісімнадцять разів.

У структурі непрямого оподаткування в ЄС переважають акцизи, а серед останніх – універсальний акциз у формі ПДВ. Найбільшу частку серед податкових надходжень ПДВ і акцизний збір займає на Кіпрі – 27,2% і 13,1% відповідно [22, 219, 221, 223, 225].

Структура прямого оподаткування також доволі неоднорідна. Частка податку на прибутки корпорацій у загальному оподаткуванні – від 2,4% у Німеччині до 15,3% в Люксембурзі. Натомість найменше значення даного показника з індивідуального прибуткового податку є на Кіпрі – 10,4%, а найбільше у Данії – 51%. У середньому ж у країнах ЄС у структурі податкових надходжень переважає індивідуальний прибутковий податок, частка якого становить 23,3%. Стосовно соціальних податків необхідно зауважити, що у країнах ЄС більшу частку сплачують працевластці (18,6%), а не працівники (10,2%) [22, 229, 231, 233, 237, 239].

Рівень оподаткування є тим показником, що визначає привабливість податкового клімату держави для зовнішніх інвестицій. На рис. 3 наведені дані щодо рівнів оподаткування в країнах

Євросоюзу, з яких видно, що частка податків у ВВП в країнах ЄС істотно коливається як за країнами, так і в динаміці. Зокрема, серед аналізованої групи країн величина податкового коефіцієнта найвища у Швеції протягом усього періоду, і у 2004 р. він становив 50,5%. Також високий рівень оподаткування в інших скандинавських країнах – Данії, Норвегії та Фінляндії і в країнах Бенілюксу. Натомість набагато нижчий рівень податкового коефіцієнта серед старих держав-членів в Ірландії – 30,2 у 2004 р. Якщо порівнювати значення податкових коефіцієнтів п'ятнадцяти старих та десяти нових держав-членів Євросоюзу, то різниця між середніми значеннями у 2004 р становила 6,5%, тобто у нових державах-членах рівень оподаткування набагато нижчий. Розглядаючи ситуацію в динаміці, можна стверджувати, що у старих державах-членах за роками істотних змін у величині рівня оподаткування не спостерігалось. Інша ситуація відзначається серед нових держав-членів, у більшості з яких за аналізований період рівень оподаткування знизився. Винятком є лише Кіпр, Мальта та Чехія. Останню можна не враховувати у тенденції, що склалася через незначну зміну аналізованого показника. Підвищення податкових коефіцієнтів

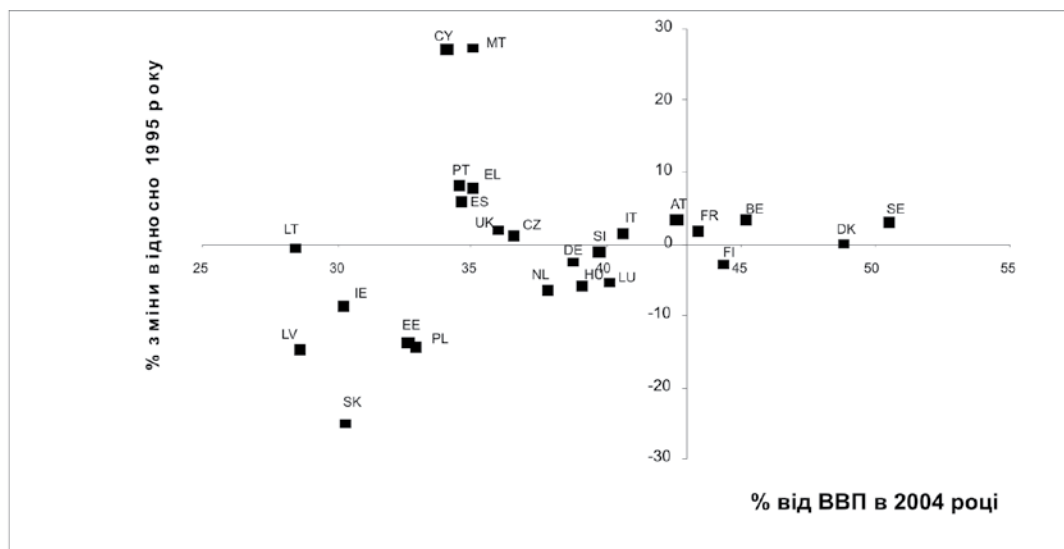


Рис. 3. Розподіл рівня оподаткування в країнах Євросоюзу

Джерело: [22, 28].

в інших двох країнах визначається попереднім їх статусом як юрисдикцій із низьким рівнем оподаткування і пов'язане з гармонізацією податків у країнах ЄС.

*Підсумовуючи вищезазначене, ми доходимо до таких висновків:*

1. Потреба у міждержавній податковій гармонізації з'явилась на межі XIX–XX ст. як реакція на ускладнення вільного руху товарів, послуг, робочої сили і капіталів. Подальша її необхідність була зумовлена різномірністю податкових систем окремих країн.

2. Найбільшого розвитку міждержавна податкова гармонізація досягла у державах-членах Європейського Союзу.

3. Основною причиною повільного розвитку міждержавної податкової гармонізації у ЄС є небажання держав-членів обмежувати свою фіскальну свободу.

4. Різномірність податкових систем країн-членів ЄС стосовно ставок податків, структури податкових систем, рівня оподаткування та інших елементів спонукає до подальших кроків міждержавної податкової гармонізації у Євро-союзі.

5. Загальні тенденції оподаткування, що склалися в аналізованому угрупованні, мають стати орієнтиром для процесу адаптації податкових систем країн, які прагнуть вступити в ЄС, у тому числі й для України.

6. Міждержавна податкова гармонізація має бути не самоціллю, а завершальною стадією гармонізації оподаткування, яка полягає в узгодженні податкових інтересів на наддержавному рівні.

Проблеми, що ми охопили, потребують подальших досліджень у частині відповідності вітчизняної податкової системи тенденціям, що склалися в країнах Євросоюзу.

### Література

1. Christos Kotsogiannis, Miguel-Angel Lopez-Garcia, Gareth D. Myles, «The origin principle, tax harmonization and public goods», *Economics Letters*, 87 (2005), 211–219.

2. Michael Keen, Sajal Lahiri, Pascalis Raimondos-Moller, «Tax principles and tax harmonization under

*imperfect competition: A cautionary example», European Economic Review*, 46 (2002), 1559–1568.

3. Kristian Behrens et al., «Commodity tax harmonization and the location of industry», *Journal of International Economics* (2006), doi:10.1016/j.jinteco.2006.08.002.

4. Richard E. Baldwin, Paul Krugman, «Agglomeration, integration and tax harmonisation», *European Economic Review*, 48 (2004), 1 – 23.

5. Helmuth Cremer and Firouz Gahvari, «Environmental taxation, tax competition, and harmonization», *Journal of Urban Economics*, 55 (2004), 21–45.

6. Yoshiaki Ohsawa, «A spatial tax harmonization model», *European Economic Review*, 47 (2003), 443 – 459.

7. Сутырин С. Ф., Погорлецкий А. И. *Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под. ред. Сутырина С. Ф. – СПб.: Изд-во В. А. Михайлова, Изд-во «Полуис», 1998. – 577 с.*

8. Погорлецкий А. И. *Налоговые аспекты расширения Европейского Союза // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2005. – Сер. 5. – Вып. 1. – С. 30–39.*

9. *Налоги в развитых странах / И. Г. Русакова, В. А. Кашин, И. А. Кравченко и др.; Под ред. И. Г. Русаковой. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 288 с.*

10. Загорський В. С. *Гармонізація національних податкових систем в умовах фінансової глобалізації та міжнародної економічної інтеграції // Вісник Академії ДПС України. – 2006. – № 1–2 (33–34).*

11. Таранов І. М. *Організаційні аспекти міждержавної податкової гармонізації // Вісник Технічного університету Поділля. – Ч. 2. – Т. 1: Економічні науки. – 2004. – № 1. – С. 86–91.*

12. Швед Ю. А. *Гармонізація прямого оподаткування у Європейському Союзі: сучасні тенденції // Наукові праці НДФІ. – 2005. – № 1 (30). – С. 40–50.*

13. Таранов І. М., Валігура В. А. *Податкова гармонізація та адаптація процесів оподаткування: теоретичний аспект та сучасні реалії // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наук. праць. Вип. 211: В 4 т. Т. III. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2006. – С. 674–688.*

14. Рау К. Г. *Основныя начала финансовой науки (Сочинение Т. I) / Переводъ съ пятого немецкаго издания под редакціей А. Корсака. – С. Петербургъ:*

Типографія Шайкова, в доме Министерства Финансовъ, на Дворц. площ., 1867. – 318 с.

15. Нитти Франческо. Основныя начала финансовой науки / Перевод съ итальянскаго И. Шрейдера. Под редакцией и съ дополненіями А. Свищевскаго. – Москва: Изданіе М. и С. Сабашниковыхъ, 1904. – 623 с.

16. Давид Рикардо. Начала политической экономии и налогового обложения. – М.; ОГИЗ: Госполитиздат, 1941.

17. VAT Rates Applied in the Member States of the European Community. – European Commission, September 2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/traders/vat\\_rates/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_rates/index_en.htm).

18. Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. Податки на споживання в економіці України. – К.: Знання, 2005. – 355 с.

19. Excise Duty Tables. – European Commission Directorate General. – Part I. – Alcoholic Beverages,

January 2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/index\\_en.htm#](http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#).

20. Excise Duty Tables. – European Commission Directorate General. – Tax receipts – Manufactured Tobacco, January 2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/index\\_en.htm#](http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#).

21. Taxation trends in the European Union – Main results. – Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2007. – 29 pp.

22. Structures of the taxation systems in the European Union. Data 1995015–2004. – Luxembourg: Office for Official publications of the European Communities, 2006. – 417 pp.

23. Андронова Ю. М. Податок на прибуток підприємств в контексті адаптації податкового законодавства до законодавства Європейського Союзу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.konsultant.kiev.ua/nev1\\_05/05220105.html](http://www.konsultant.kiev.ua/nev1_05/05220105.html).