

**Крисоватий А.І.,**

доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри податків і фіскальної політики  
Тернопільського національного економічного університету

**Кошук Т.В.,**

здобувач кафедри податків і фіскальної політики  
Тернопільського національного економічного університету

## **ВПЛИВ ПОГЛИБЛЕННЯ ІНТЕГРАЦІЇ НА ПОДАТКОВУ ПОЛІТИКУ КРАЇН — УЧАСНИЦЬ ЄС**

*Проаналізовано податкову політику країн ЄС в умовах посилення інтеграційних процесів. Виведено закономірності встановлення рівня оподаткування й вибору співвідношення різних податків і податкових платежів у податковій структурі країн — “старих” і “нових” учасниць ЄС.*

*The authors look into the tax policy of EU countries in conditions of increasing integrational processes; derive regularities for establishing taxation level and choice of correlation between different taxes and tax payments in the taxation system of the countries — “old” and “new” EU participants.*

Розвиток соціально-економічних і фіскальних систем у країнах сучасного ЄС відбувався, з одного боку, з урахуванням досвіду розбудови динамічної інноваційно орієнтованої економіки й утвердження помірної експансії фіску у США та Японії, а з другого — під впливом соціалістичної моделі господарювання й державних фінансів СРСР. Причому країни Західної Європи відразу обрали курс ефективного обмеження ринкового саморегулювання коригуючим впливом держави та формування розгалужених систем державного соціального забезпечення зокрема, а країни Центральної і Східної Європи, спочатку тяжіючи до етатичної економіки й фіску, лише протягом двох останніх десятиліть зосередилися на створенні ринкового середовища господарювання та розбудові державних фінансів західноєвропейського зразка. Проте вже сьогодні можна говорити про такі характерні ознаки європейського оподаткування, як встановлення ширших меж податкової експансії, ніж у інших високорозвинутих країнах світу, підвищення фіскальної орієнтованості податків на споживання, й особливо ПДВ, зменшення податкового навантаження на прибуток і об'єкти власності, акцент на використанні перерозподільних можливостей персонального податку і платежів до державних соціальних фондів<sup>1</sup>.

Очевидно, що всі ці особливості сучасного європейського оподаткування проявлялися дедалі більше з поглибленням інтеграції, що створювало умови для

---

<sup>1</sup> Пансков В.Г., Князев В.Г. *Налоги и налогообложение: Учеб. для вузов.* — М.: МЦФЭР, 2003. — С. 171—172; Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна та ін. — К.: НДФІ, 2006. — С. 65—178; Шевчук В.О., Римарська Р.Ю. Уніфікація податкових систем країн Європейського Союзу як критерій поглиблення інтеграції // *Фінанси України.* — 2007. — № 12. — С. 51—56.

досягнення нового рівня економічної й податкової конвергенції. При цьому найцікавішим і досі малодослідженим є питання, як посилення інтеграційних процесів вплинуло на податкову політику окремих країн — учасниць ЄС. Відповідь на це питання спробували дати ми.

Потрібно зазначити, що різноманітність країн ЄС за рівнем соціально-економічного розвитку, інституційними механізмами ринкового саморегулювання й державного впливу на макроекономічні процеси, а також традиціями фіскального регулювання практично унеможливило цілковиту уніфікацію європейського оподаткування як у короткостроковій, так і у віддаленій перспективі. Сьогодні за критерієм моделі податкової політики можна виділити чотири групи країн: 1) високорозвинуті країни Західної Європи із широкими межами податкової експансії; 2) середньорозвинуті західноєвропейські країни та острівні держави — нові члени Економічного й валютного союзу (ЕВС), які розбудовують ліберальні системи оподаткування для мобілізації ринкового саморегулювання; 3) країни Центральної і Східної Європи (ЦСЕ), що активно розвивають фіскальні механізми з метою посилення коригуючого впливу держави на транзитивне середовище господарювання; 4) країни ЦСЕ з найвужчими межами податкової експансії. Такий поділ країн став актуальним у останнє десятиліття, коли проявилися тенденції динаміки їх рівнів оподаткування (частки податків і податкових платежів у ВВП) в умовах розширення європейського інтеграційного утворення на Схід (табл. 1).

Таблиця 1. Рівень оподаткування у країнах ЄС

Країна	Рівень оподаткування у 2005 році, %	Зміна рівня оподаткування в 1995–2005 роках, %	Країна	Рівень оподаткування у 2005 році, %	Зміна рівня оподаткування в 1995–2005 роках, %
Швеція	51,3	+2,2	Болгарія	35,9	—
Данія	50,3	+1,5	Іспанія	35,5	+2,9
Бельгія	45,5	+1,7	Кіпр	35,6	+8,9
Франція	44,0	+1,3	Мальта	35,3	+8,0
Фінляндія	43,9	-1,8	Португалія	35,3	+3,4
Австрія	42,0	+0,7	Греція	34,4	+1,8
Італія	40,6	+0,5	Польща	34,2	-2,9
Словенія	40,5	+0,2	Естонія	30,9	-6,9
Німеччина	38,8	-1,0	Ірландія	30,8	-2,3
Угорщина	38,5	-3,1	Латвія	29,4	-3,8
Люксембург	38,2	+1,1	Словаччина	29,3	-10,3
Нідерланди	38,2	-2,0	Литва	28,9	+0,3
Великобританія	37,0	+1,4	Румунія	28,0	—
Чехія	36,3	+0,1	<b>ЄС-27</b>	<b>37,4</b>	<b>+0,3</b>

Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical books. — 2007 ed. — P. 237.

Першу групу формують північноєвропейські держави (Швеція, Данія, Фінляндія), країни ЄС-6 (Бельгія, Франція, Італія, Німеччина, Люксембург, Нідерланди)<sup>2</sup>,

<sup>2</sup> Ці країни започаткували процес євроінтеграції, створивши в 1951 році спільний ринок вугілля і сталі.

Австрія й Великобританія. У більшості з них рівень оподаткування в 1995—2005 роках або підвищився, або майже не зазнав змін. Причому можна говорити як про певне розширення меж податкової експансії у Швеції, Данії, Бельгії і Франції, в тому числі у зв'язку з необхідністю згладжування державою негативних наслідків переміщення факторів виробництва територією ЄС-27 (зменшення рівня зайнятості й темпів приросту інвестицій), так і про обрання Німеччиною, Люксембургом, Нідерландами й Великобританією стратегії утримання рівня оподаткування на позначці, близькій до середнього рівня перерозподілу ВВП у ЄС у цілому. Це, згідно з теорією найактивнішого розвитку економіки за середнього на певній території рівня факторних і роздрібних цін<sup>3</sup>, дасть їм змогу створити на своїй території зони динамічного зростання ВВП на основі максимального використання переваг інтегрованого ринкового саморегулювання. Уже в найближче десятиліття можна буде з'ясувати, до якої з цих двох підгруп країн зараховують себе Австрія, Італія й Фінляндія.

Друга група країн включає південноєвропейські держави (Іспанію, Португалію, Грецію), Ірландію, Кіпр і Мальту. Відставання в соціально-економічному розвитку від першої групи країн змусило їх реалізовувати євроінтеграційну стратегію шляхом створення максимально сприятливого податкового середовища господарювання як передумови прискорення зростання ВВП. Найбільших успіхів у цьому досягла Ірландія, що дало їй змогу далі знижувати рівень оподаткування (відмежованість від континентальної Європи забезпечує її від негативної дії переміщення факторів виробництва). Іспанії, Португалії і Греції не вдалося повторити успіх ірландської ліберальної податкової реформи, що змусило їх збільшити коригуючий вплив держави на соціально-економічні процеси (підвищити рівень перерозподілу ВВП). У XXI столітті економіки цих країн розвиваються динамічніше, ніж у ЄС-15 в цілому. Кіпру й Мальті довелося досить радикально трансформувати економічну й податкову системи під впливом інтеграції. Їхній фісक уже запозичив чимало західноєвропейських рис.

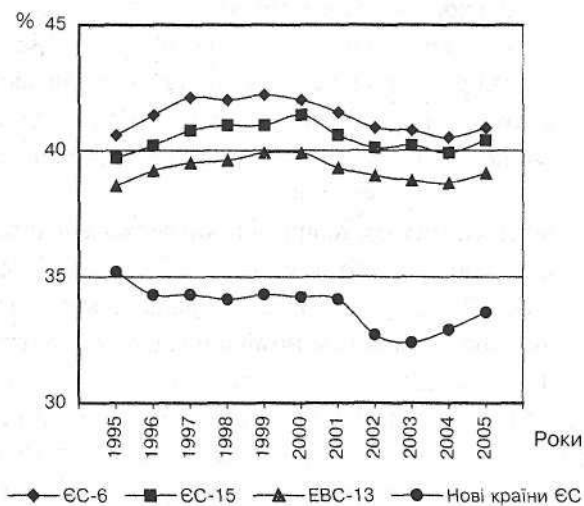
Третю групу країн утворюють постсоціалістичні держави з доволі високим (у ЦСЕ) рівнем соціально-економічного розвитку — Словенія, Угорщина, Чехія, Польща, а також Болгарія. Перші чотири країни швидко досягли зростання ВВП на основі ринкового трансформування економіки й соціальної сфери, завдяки чому в цілому ефективно запровадили західноєвропейські форми оподаткування. Щоправда, в 1995—2005 роках Словенія, Угорщина й Чехія обрали стратегію встановлення досить широких меж податкової експансії для згладжування державою ще наявних транзитивних диспропорцій господарювання, а Польща останнім часом намагається змістити баланс між ринковим саморегулюванням і фінансовою діяльністю держави на користь першого. Болгарія, припустившись багатьох помилок на початковому етапі ринкової трансформації, сьогодні прагне наздогнати

<sup>3</sup> Податки істотно впливають на рівень факторних і роздрібних цін. (Див.: *Ревякин Е.* Инерция интеграции как одна из особенностей ее динамики // *Мировая экономика и международные отношения.* — 2006. — № 7.)

“четвірку” з допомогою доповнення податкового інструментарію сприяння активізації підприємництва інтенсивнішим, ніж у Польщі, фіскальним втручанням держави в соціально-економічні процеси.

Четверта група країн включає Естонію, Латвію, Литву, Словаччину й Румунію. Країни Балтії, які успадкували від СРСР неефективні економіку й систему державного управління, взяли курс на ринкове саморегулювання в умовах встановлення доволі вузьких меж експансії фіску. Рішення про обмеження коригування державою транзитивних диспропорцій господарювання, зменшивши рівень перерозподілу ВВП за 10 років на 10,3 відсоткового пункту, прийняла також країна з вищим, ніж у Польщі, рівнем соціально-економічного розвитку — Словаччина. Найменш економічно розвинута серед нових учасниць ЄС Румунія вдалася до ліберальних податкових реформ, сподіваючись на швидке подолання такого відставання. Зрозуміло: поки держави четвертої групи не усунуть численні транзитивні інституційні й інфраструктурні перешкоди на шляху вільного переміщення факторів виробництва своєю територією, їх ВВП за істотно меншого середньоєвропейського рівня оподаткування динамічно зростатиме. Водночас тривале звільнення із системними трансформаціями, які можливі лише за доволі вагомого розширення податкової експансії, загрожуватиме їм (особливо країнам Балтії та Румунії) сповільненням соціально-економічного розвитку в перспективі.

Аналіз динаміки середнього рівня оподаткування в розрізі країн ЄС-6, ЄС-15, ЕВС-13<sup>4</sup> і нових членів ЄС (рис. 1) допомагає зробити ще два важливих висновки.



Джерело: побудовано за даними: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical books. — 2007 ed. — P. 237.

Рис. 1. Динаміка середнього рівня оподаткування у групах країн ЄС

<sup>4</sup> Без урахування рівнів оподаткування Кіпру, Мальти і Словаччини, які вступили до ЕВС у 2008—2009 роках.

По-перше, країнам Західної Європи вже вдалося досягти такого зближення параметрів соціально-економічного розвитку, за якого стала можливою синхронізація змін (звуження чи розширення) їх податкової експансії. Це, звісно, можна вважати позитивним наслідком поглиблення європейської інтеграції. По-друге, країни — нові члени ЄС — на відміну від “старожилів” у 1996—1997 роках знижували рівень перерозподілу ВВП, а в період стагнації європейської економіки 2001—2003 років ще більше поглибили ліберальні податкові реформи. Тобто можна говорити, що розширення зони інтеграції 2004—2007 років ініціювало формування особливого, транзитивного типу європейського оподаткування. І, принаймні, поки країни ЦСЄ, Кіпр і Мальта істотно не зменшать своє відставання від ЄС-15 за рівнем соціально-економічного розвитку та (країни ЦСЄ) не завершать процес ринкової трансформації, їх податкова політика базуватиметься в основному на ліберальних засадах із встановленням вужчих, ніж у більшості країн Західної Європи, меж коригуючої фінансової діяльності держави.

У податковій структурі країн ЄС (табл. 2) особливу увагу привертає те, що частка непрямих податків у загальному обсязі податкових надходжень коливається в діапазоні від 52,8 % у Болгарії й 44,2 % в Ірландії до 40 % у Литві і 30,5 % в Бельгії, сумарна частка персонального (РІТ), корпоративного (СІТ) і майнових податків — від 62,5 % в Данії, 45,4 % у Великобританії і 34,4 % в Мальті до 26,6 % у Німеччині й 17,9 % в Болгарії, а частка соціальних платежів — від 42,1 % у Німеччині й 41,5 % в Чехії до 23,2 % у Кіпрі, 15,4 % в Ірландії та 2,2 % у Данії. Це є свідченням існування значних відмінностей розвитку оподаткування не лише у “старих” і “нових” країнах — учасниках ЄС, а й у ЄС-15, ЕВС-13 і навіть ЄС-6.

Найбільша частка ПДВ у загальному обсязі податкових надходжень характерна для Болгарії, Румунії, Естонії, Кіпру, а найменша — для Люксембургу, Німеччини, Бельгії, Італії. Частка інших непрямих податків є найбільшою у структурі оподаткування Мальти, Італії, Кіпру, Люксембургу, Франції, Ірландії, а найменшою — в податкових надходженнях Німеччини, Литви, Бельгії, Чехії, Фінляндії. Це дає підстави стверджувати: більші фіскальні завдання на ПДВ покладають менш економічно розвинуті країни ЦСЄ (у них порівняно вузька податкова база прямих податків), а менші — високорозвинуті держави зі значним рівнем перерозподілу ВВП (мають кращі можливості для розвитку прямого й соціального оподаткування); попри посилення інтеграції офшорні традиції Мальти й Кіпру зумовлюють значну роль ПДВ та інших непрямих податків у наповненні їхніх бюджетів; деякі країни ЄС-15 приділяють особливу увагу використанню фіскального потенціалу акцизів і (або) мита (за рахунок торгівлі із країнами — не членами ЄС) та інших непрямих податків, деякі — ні; країни ЦСЄ, що мають досить вузький прошир середнього класу, уникають посилення фіскальної ролі акцизів та інших непрямих податків, які закладаються в собівартість продукції.

Персональний податок переважає у структурі оподаткування в Данії, Фінляндії, Швеції, Великобританії та, навпаки, становить найменшу частку в Румунії,

Таблиця 2. Частка окремих податків і податкових платежів у загальному обсязі податкових надходжень країн ЄС у 2005 році, %

Країна	Не прями податки			Прямі податки				Соціальні платежі
	Разом	ПДВ	Інші	Разом	Персональний	Корпоративний	Майнові та ін.	
Швеція	33,7	18,1	15,6	39,3	30,5	7,4	1,4	27,0
Данія	35,6	19,9	15,7	62,5	48,8	7,6	6,1	2,2
Бельгія	30,5	15,7	14,8	39,0	28,3	7,5	3,2	30,5
Франція	35,0	16,7	19,3	27,1	18,2	5,6	3,0	37,2
Фінляндія	32,1	19,9	12,2	40,7	30,7	7,6	2,4	27,2
Австрія	35,0	18,8	16,2	30,7	22,8	5,7	2,2	34,4
Італія	35,8	14,8	21,0	33,2	25,6	5,7	1,7	31,0
Словенія	40,5	22,1	18,4	23,0	14,7	7,1	1,1	36,6
Німеччина	31,3	16,1	15,2	26,6	22,2	2,6	1,6	42,1
Угорщина	41,0	21,9	19,1	23,6	17,1	5,5	1,1	35,3
Люксембург	35,0	15,5	19,5	36,9	19,1	15,6	2,2	28,1
Нідерланди	34,4	19,1	15,3	31,2	17,5	9,7	4,0	34,4
Великобританія	35,8	18,5	17,4	45,4	28,5	9,0	7,9	18,8
Чехія	32,9	20,0	12,9	25,6	12,8	12,3	0,5	41,5
Болгарія	52,8	34,4	18,3	17,9	8,4	8,2	1,3	29,3
Іспанія	35,1	17,8	17,3	32,0	18,7	11,1	2,2	34,1
Кіпр	43,1	27,4	20,7	28,4	8,8	15,2	4,7	23,2
Мальта	45,4	23,3	22,1	34,4	19,2	11,3	3,9	20,2
Португалія	43,3	—	—	—	—	—	—	32,1
Греція	37,4	21,5	15,9	27,5	14,7	10,3	2,5	35,1
Польща	40,6	22,6	18,0	20,5	11,5	7,4	1,6	40,0
Естонія	43,7	28,3	15,4	22,8	18,2	4,8	0	33,5
Ірландія	44,2	24,9	19,3	40,3	23,8	11,1	5,5	15,4
Латвія	43,9	26,8	17,1	27,2	19,6	6,9	0,7	28,9
Словаччина	44,3	27,3	17,0	20,8	9,4	9,5	1,8	36,9
Литва	40,0	25,0	15,0	31,5	24,1	7,3	0,1	28,5
Румунія	46,3	29,0	17,3	19,1	8,4	9,6	1,1	34,6

Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical books. — 2007 ed. — P. 239, 241, 249, 251, 253, 255, 256.

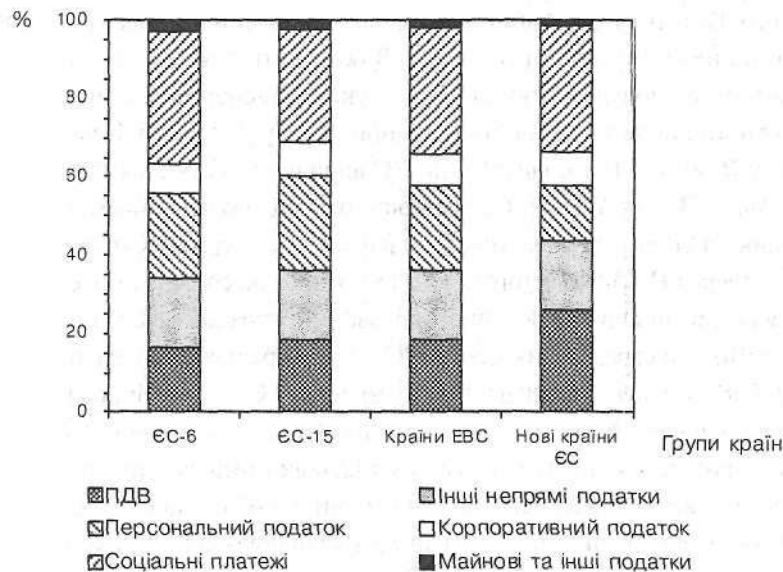
Словаччині, Болгарії, Кіпрі. Найбільша частка корпоративного податку в податкових надходженнях спостерігається в Люксембурзі, Кіпрі, Чехії, Мальті, а найменша — у Франції, Естонії, Угорщині, Німеччині. Майнові податки формують досить вагомий частину доходів бюджету в Данії, Великобританії, Ірландії, Кіпрі, Нідерландах та є фіскально малозначними в більшості країн ЦСЄ. Це дає змогу зробити низку висновків. По-перше, максимальні перерозподільні можливості закладаються в персональне оподаткування високорозвинутих країн зі значним рівнем перерозподілу ВВП, а мінімальні — в оподаткування доходів населення менш економічно розвинутих держав ЦСЄ. По-друге, найбільша частка корпоративного податку в податковій структурі ЄС-15 спостерігається у країнах із порівняно низьким рівнем оподаткування, найменша — характерна для країн із широкими межами податкової експансії (податкове навантаження на прибуток, з огляду на високу мобільність капіталу, поступово вирівнюється). По-третє, деякі країни ЦСЄ дотримуються закріпленого на початку ринкових трансформацій фіскального спрямування корпоративного податку, а інші — дещо змістили фіскальний акцент із оподаткування прибутку на пряме оподаткування доходів населення. По-четверте, фіскальна роль майнового оподаткування залежить від податкових традицій у



ЄС-15 та рівня економічного розвитку (якості бази оподаткування) у країнах ЦСЄ. І по-п'яте, для податкової структури Кіпру властиве сформоване в офшорний період переважання частки корпоративного й майнових податків над часткою персонального податку.

Найбільша питома вага соціальних платежів у податкових надходженнях спостерігається в Німеччині, Чехії, Польщі, Франції і Словаччині, а найменша — в Кіпрі, Мальті, Великобританії, Ірландії й Данії. Тому є підстави говорити про активний розвиток інституту державних соціальних фондів у прозідних країнах ЄС-6 та успадковану з часів функціонування етатичної економіки схильність до розбудови розгалуженої системи державного соціального забезпечення у країнах ЦСЄ. Данія й острівні країни ЄС підтримують високі соціальні стандарти шляхом бюджетного фінансування численних соціальних програм.

Якщо розрахувати середні частки окремих податків і податкових платежів у доходах бюджетних систем у розрізі ЄС-6, ЄС-15, ЄВС-13 і нових членів ЄС (рис. 2), можна виявити схожість податкових структур перших трьох груп країн між собою та їх відмінність від податкової структури нових країн ЄС. Річ у тім, що значно більший, ніж у Західній Європі, прошарок малозабезпечених верств населення змушує країни ЦСЄ при формуванні й реалізації податкової політики орієнтуватися на фіскальні можливості ПДВ та не дає їм змоги активно розвивати персональне оподаткування й оподаткування майна.



Джерело: побудовано за даними табл. 2.

Рис. 2. Податкова структура у групах країн ЄС у 2005 році

Ще одним фактором, який гальмує вирівнювання податкових структур у країнах ЄС під впливом посилення інтеграції, є різні рівні тінізації їх економічних

відносин. Адже чим більший тіньовий сектор, тим помітніше офіційний рівень перерозподілу ВВП відхиляється від фактичного податкового навантаження на економіку<sup>5</sup>. І якщо зважити на те, що найбільший у Західній Європі обсяг тінізації економіки зафіксовано в Бельгії (28%), Греції (27%), Італії (20%), Іспанії (16%), а у країнах ЦСЄ він становить у середньому 20,7%, то очевидним є відставання їх реального рівня оподаткування від цього показника в Австрії, де сьогодні найменший тіньовий сектор (5,8%)<sup>6</sup>. Фактична різниця між податковим навантаженням у північноєвропейських країнах, з одного боку, та південноєвропейських країнах і нових учасниках ЄС, із другого, є набагато більшою. У зв'язку з цим останнім доводиться активно розвивати податковою інструментарією сприяння детінізації економічних відносин, насамперед певним чином оптимізуючи структуру оподаткування, щоб, усунувши диспропорції в податковому навантаженні на легальну й тіньову економіку, перейти до формування податкової політики за прикладом високорозвинутих країн ЄС.

Найбільшим успіхом податкової гармонізації можна вважати зближення параметрів перерозподілу ВВП ЄС-27 у розрізі непрямого оподаткування. Хоча, з огляду на національні відмінності офіційного й реального ВВП, доречно говорити лише про зближення формальних параметрів. Податковій конвергенції сприяло таке: прагнення кожної країни використати фіскальні можливості непрямого оподаткування для забезпечення надійної фінансової бази функціонування держави<sup>7</sup>, вимоги керівних органів ЄС щодо встановлення стандартної ставки ПДВ на рівні, не нижчому 15%, рекомендації обмежити перелік підакцизних товарів: алкогольними напоями, тютюновою продукцією й енергоносіями, а також уніфікація митного оподаткування інтегрованого ринку. Утім, аналіз часток непрямих податків у ВВП ЄС-15 і нових членів ЄС виявив низку розбіжностей (рис. 3).

У країнах Західної Європи спостерігається зближення параметрів фіскальної ефективності непрямого оподаткування в цілому, а в державах ЦСЄ, Мальті й Кіпрі — насамперед ПДВ. Крім того, у ЄС-15 податки на споживання є найбільш фіскально значимими переважно у високорозвинутих країнах зі значним рівнем перерозподілу ВВП, а серед нових членів ЄС — як у країнах із досить низьким рівнем економічного розвитку та близькими до середніх у ЄС межами податкової експансії, так і в порівняно економічно розвинутих країнах із активною позицією держави щодо її фінансової діяльності. Це дає підстави стверджувати, що країни Західної Європи сьогодні зосередилися на підвищенні соціальної справедливості: непрямого оподаткування (пом'якшенні регресивного впливу ПДВ на ціни). Італія

<sup>5</sup> Амоша О., Вишневський В. До питання про оцінку рівня податків в Україні // Економіка України. — 2002. — № 8. — С. 14.

<sup>6</sup> Scheider F., Enste D. Shadow Economies Around the World: Size, Causes, and Consequences Wash., 2000.

<sup>7</sup> Надходження податків на споживання (особливо ПДВ) найменше з усіх фіскально значимих податків і податкових платежів залежать від тінізації економіки й економічної кон'юнктури



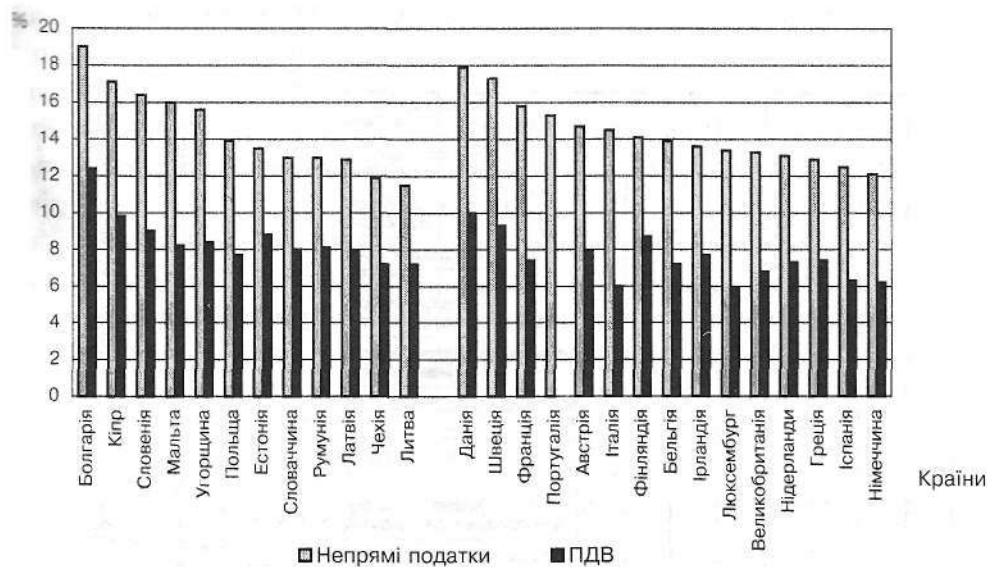


Рис. 3. Частка непрямих податків у ВВП країн ЄС у 2005 році

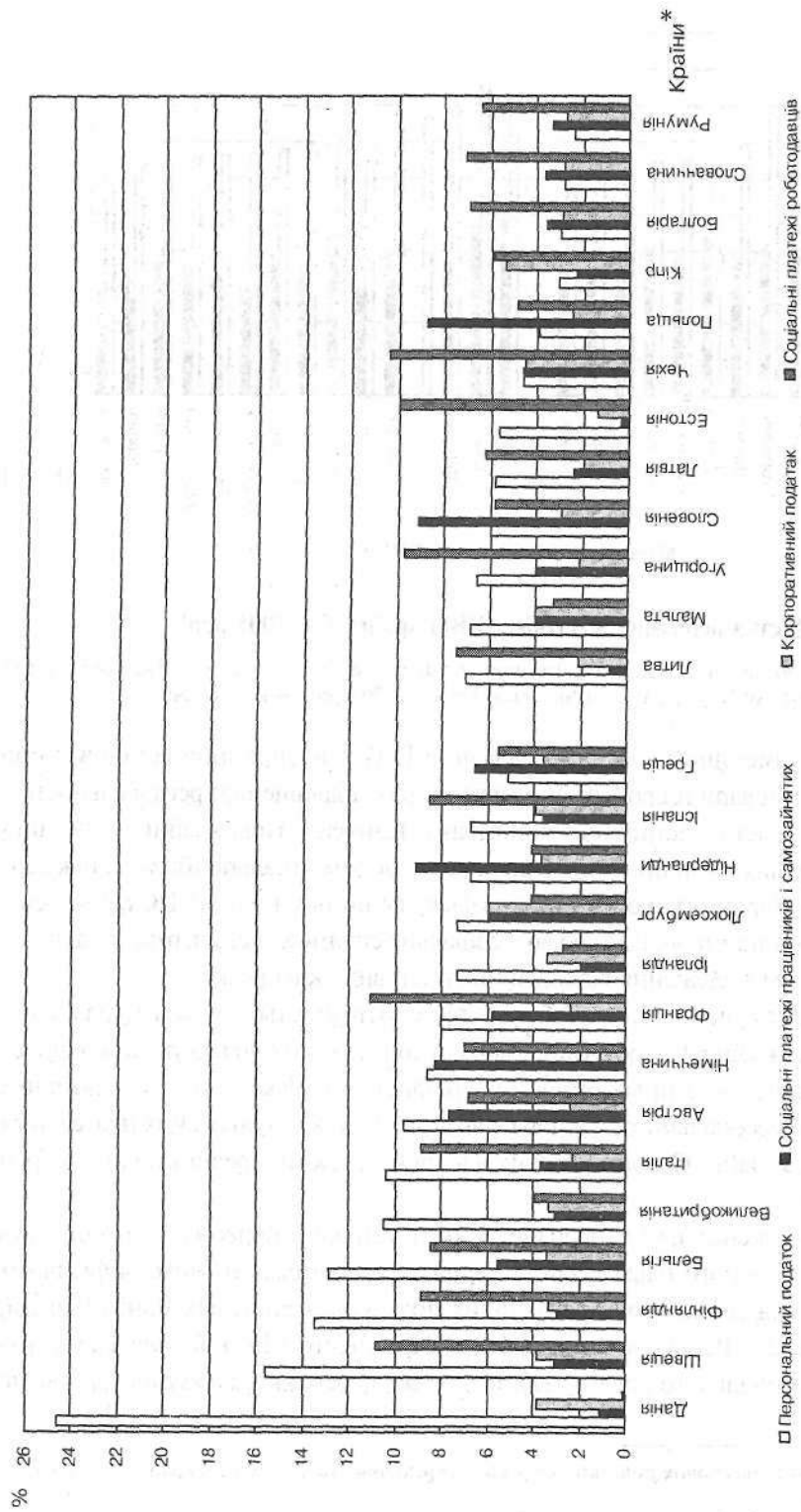
Джерело: побудовано за даними: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical books. — 2007 ed. — P. 238, 240.

навіть істотно зменшила фіскальні завдання ПДВ для сприяння встановленню низьких цін на товари широкого споживання (або підвищенню рентабельності їх виробництва) з метою детінізації економічних відносин. Нові країни — учасниці ЄС із уже згаданих нами причин змушені поки що максимально (більше, ніж держави Західної Європи) використовувати фіскальний потенціал ПДВ. Їм не залишається нічого іншого, як посилювати соціальну спрямованість перерозподільних процесів шляхом збільшення відповідних статей видатків бюджету.

Значно ширший діапазон розбіжностей спостерігається в параметрах перерозподілу ВВП країн ЄС у розрізі прямого<sup>8</sup> й соціального оподаткування. Причому можна виявити істотні відмінності у використанні фіскальних і регуляторних можливостей персонального, корпоративного податків та соціальних платежів як серед держав Західної Європи й нових членів ЄС, так і всередині цих двох груп країн (рис. 4).

У ЄС-15 максимальні перерозподільні можливості персонального оподаткування за незначного навантаження соціальних платежів на доходи фізичних осіб закладено в соціально справедливих податкових системах Данії, Швеції, Фінляндії, Бельгії, Великобританії та Італії. При цьому в Бельгії соціальна справедливість персонального податку забезпечується переважно за рахунок фіскально

<sup>8</sup> За винятком майнових податків, фіскальна ефективність яких у всіх країнах ЄС є порівняно незначною.



\* Дані щодо Португалії, ще однієї країни ЄС-15, відсутні.

Джерело: побудовано за даними: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway // Eurostat Statistical books. --- 2007 ed. — P. 250, 252, 258, 260, 262.

Рис. 4. Частка окремих прямих податків і соціальних платежів у ВВП країн ЄС у 2005 році

значимого оподаткування так званих нетрудових доходів. У Австрії, Німеччині, Франції й Люксембурзі спостерігається вирівнювання фіскальної ефективності персонального податку й соціальних платежів працівників (частково помітне в Бельгії та Італії). Нідерланди найбільше серед західноєвропейських країн нівелиювали позитивний вплив зменшення соціальної диференціації суспільства внаслідок функціонування прогресивного персонального оподаткування закріпленням значних фіскальних завдань за соціальними платежами працівників (у більшості країн ЄС справляються за пропорційними або регресивними ставками)<sup>9</sup>. Ірландія, обравши курс на лібералізацію оподаткування, розбудовує соціально справедливу податкову систему при зменшенні сукупного податкового навантаження на доходи громадян. Іспанія і Греція також дотримуються стратегії помірної фіскальної ефективності персонального податку та (Іспанія) соціальних платежів працівників, але з іншою метою — детінізації економічних відносин. Як відомо, найпоширенішим є ухилення від прямого й соціального оподаткування індивідуальних доходів.

Крім того, у Швеції, Фінляндії, Бельгії, Італії, Австрії, Німеччині й, особливо Франції, соціальна орієнтованість перерозподілу ВВП посилена значним переважанням фіскальної ефективності соціальних платежів суб'єктів ринку (роботодавців) над фіскальною ефективністю корпоративного податку. Люксембург і Нідерланди, навпаки, надають перевагу активнішому розвитку оподаткування прибутку та приділяють меншу увагу, ніж вище названі країни, розбудові соціального оподаткування роботодавців (мають більше можливостей маніпулювати фінансовими ресурсами при формуванні видатків бюджету). Найменш економічно розвинуті в ЄС-15 Іспанія і Греція централізують доволі значні обсяги корпоративного податку, аби здійснювати бюджетне фінансування економічних реформ, а вагома фіскальна роль соціальних платежів суб'єктів ринку дає їм змогу розв'язувати соціальні завдання. Данія, Великобританія й Ірландія, тяжіючи до складного прогресивного механізму справляння персонального податку та більшої, ніж у провідних країнах ЄС-6 Франції і Німеччині, фіскальної спрямованості корпоративного податку, не вважають за доцільне зміщувати фіскальні акценти в бік соціального оподаткування роботодавців. З огляду на ці відмінності розвитку прямого й соціального оподаткування важко робити прогнози щодо вирівнювання податкових структур навіть у західноєвропейських країнах із високим рівнем перерозподілу ВВП.

Серед нових країн — учасниць ЄС лише Мальта, Угорщина, Словенія, Чехія й Польща досягли такого рівня соціально-економічного розвитку (реальних доходів населення), який дає змогу досить активно розбудовувати персональне й соціальне оподаткування працівників. Причому Словенія й Польща обрали

<sup>9</sup> Никитин С., Глазова Е., Степанова М. Социальные налоги: опыт Запада // Мировая экономика и международные отношения. — 2003. — № 5. — С. 18.

стратегію порівняно низької фіскальної ефективності податку з доходів фізичних осіб і соціальних платежів роботодавців (зменшення податкового навантаження на підприємницький сектор) за досить високої фіскальної ефективності соціальних платежів найманих працівників — для сприяння детінізації економічних відносин. Кіпр, Болгарія, Словаччина, Румунія та країни Балтії, зосередившись при формуванні й реалізації податкової політики на розв'язанні завдання збільшення внутрішнього споживчого попиту та детінізації доходів заможних верств населення, істотно обмежили (всупереч практиці більшості високорозвинутих країн ЄС) прогресію у справлянні персонального податку<sup>10</sup>. Це відкрило перед ними широкі можливості комбінування персонального й соціального оподаткування працівників без помітного впливу на перерозподільні можливості оподаткування доходів (заробітної плати) фізичних осіб у цілому.

У Болгарії, Словаччині, Румунії, країнах Балтії, й особливо Угорщині та Чехії, простежується тенденція до закріплення досить вагомих фіскальних зобов'язань за суб'єктами господарювання. Можна навіть говорити про їх балансування на межі порушення теоретично оптимального співвідношення критеріїв фіскальної достатності, економічної ефективності й соціальної справедливості при формуванні та реалізації податкової політики<sup>11</sup>. Обравши панівну у високорозвинутих державах Європи і світу стратегію розбудови корпоративного оподаткування за принципом поєднання низької ставки й поміркованої системи податкових пільг (загального зниження податкового навантаження на менші, як у країнах ЄС-15, обсяги прибутку) та не маючи можливості активно розвивати пряме й соціальне оподаткування населення, більшість країн ЦСЄ змушені утримувати високий рівень фіскальної ефективності соціальних платежів роботодавців та одночасно проводити фінансування розгалуженої соціальної сфери і структурних економічних реформ, здебільшого за рахунок надходжень непрямих податків. Кіпр і Мальта приділяють значно більшу увагу формуванню надійного фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї соціальних і трансформаційних функцій шляхом розвитку фіскально ефективного оподаткування прибутку.

Водночас вважаємо, що згодом, із досягненням якісно нового рівня соціально-економічного розвитку (змінami в базах оподаткування більшості податків і податкових платежів) та завершенням країнами ЦСЄ ринкових інституційних трансформацій (активнішим запозиченням західноєвропейської практики розбудови оподаткування), фіскальні системи нових країн ЄС ставатимуть дедалі більше схожими між собою й фіскальними системами ЄС-15. Причому

<sup>10</sup> Естонія, Латвія, Литва і Словаччина сьогодні розвивають пропорційне персональне оподаткування.

<sup>11</sup> Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: Моногр. — Тернопіль: Карт-бланш, 2005. — С. 136—141.

успіхи структурних реформ економіки, соціальної сфери й оподаткування Словенії, Кіпру та Мальти — учасниць ЄВС — уже сьогодні створюють передумови для початку цього процесу. Економічна, соціальна й податкова конвергенція на території країн ЦСЄ, Кіпру й Мальти сприятиме поглибленню інтеграції в ЄС у цілому. Як наслідок — з'являться нові стимули для вирівнювання податкових структур та гармонізації бюджетної політики у країнах Західної Європи.

На нашу думку, через 10—20 років за критерієм моделі податкової політики можна буде виділити дві групи держав ЄС: 1) високорозвинуті й середньорозвинуті країни зі значним рівнем оподаткування і втручання держави в соціально-економічні процеси та 2) середньорозвинуті країни з доволі вузькими межами податкової експансії й активнішим розвитком ринкового саморегулювання (до цієї групи можна буде включити й Ірландію, яка на той час стане високорозвинутою), а основними напрямками гармонізації оподаткування стануть оптимізація соціальної орієнтованості національних податкових систем та вдосконалення податкових механізмів сприяння активізації науково-технічного прогресу. Ці довгострокові тенденції розвитку європейського оподаткування варто враховувати при розробці фіскальної стратегії втілення євроінтеграційних намірів України.