

УДК 339.92

*І.М. Кучерова,  
Інститут міжнародних відносин  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

## ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ У ПОСТСОЦІАЛІСТИЧНИХ КРАЇНАХ-КАНДИДАТАХ НА ВСТУП ДО ЄС

*У статті розглядаються зміни у системах оподаткування підприємств у постсоціалістичних країнах упродовж періоду, що передував вступу в ЄС, а також можливий перебіг податкових реформ у майбутньому.*

*В статье рассматриваются изменения в системах налогообложения предприятий в постсоциалистических странах в ходе периода, предшествующего вступлению в ЕС, а также возможный ход налоговых реформ в будущем.*

*The article looks at changes in the tax systems of enterprises in post-socialist countries during the period prior to EU accession, as well as the possible course of taxreform in the future.*

**Ключові слова:** податкова система, прямі податки, податкова реформа, податок з доходів компанії

**Key words:** tax system, direct taxes, tax reform, income tax companies

**Вступ.** Податкова система, будучи основним джерелом доходів бюджетів усіх рівнів, відіграє провідну роль у державному регулюванні внутрішніх економічних процесів та є здатною активізувати міжнародний обмін факторами виробництва. Це повною мірою стосується країн, що обрали інтеграційну стратегію розвитку, зокрема в рамках об'єднаної Європи.

Податкові системи постсоціалістичних країн, що приєдналися до ЄС, зазнали докорінного реформування впродовж останніх 15 років у процесі підготовки до вступу. Однак і після вступу фіскальні реформи у цих країнах продовжуються через необхідність урахування основних вимог фіскальної політики ЄС і Пакту стабільності і росту.

Офіційні наміри України щодо приєднання до ЄС знайшли відображення в таких державних документах як Програма інтеграції України до ЄС, План дій Україна – ЄС, Стратегія економічного та соціального розвитку України на 2004-2015 рр. "Шляхом європейської інтеграції". Отже одним із найважливіших завдань на цьому шляху є узгодження вітчизняного податкового законодавства із вимогами ЄС, спрямоване на якісні перетворення податкових умов функціонування бізнесу, включаючи транснаціональні структури.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Питання трансформації та реформування податкової системи України досліджувалися В. Андрущенком, З. Варналієм, О. Василюком, В. Гейцем, Т. Єфименко, В. Козаченком, П.Мельником, С. Рибак, І. Тарановим, А. Соколовською та ін.

Міжнародні аспекти фінансово-кредитної політики України розглядалися у працях Л. Антонюк, О. Білоруса, В. Будкіна, В. Вергуна, М. Дудченка, В. Єременка, Л. Кістерського, Д. Лук'яненка, Г. Мар'яновича, Ю. Пахомова, А. Поручника, А. Румянцев, С.Сіденка, В.Шевчука та ін.

Теоретичні аспекти функціонування податкових систем країн ЄС в інтегрованому середовищі досліджуються в численних працях таких зарубіжних учених, як Е. Алам, І. Джумард, Л. Ебріл, А.Афонсо, С. Кноссен, Дж. Мартінес-Васкес, Р. МакНаб, В.Оутс, М. Сандберг, Sundberg М.В.Танзі, Г.Таубер та ін.

Проте вказані праці недостатньо розкривають суть реформування системи оподаткування доходів підприємств у процесі реалізації інтеграційної стратегії економічного розвитку країни в сучасних умовах.

**Постановка завдання.** У контексті офіційної євроінтеграційної стратегії України є необхідним глибокий науковий аналіз трансформації податкової політики та податкових систем постсоціалістичних країн – членів ЄС, що зумовлена їх вступом до спільного економічного простору. Мета статті – стислий огляд змін у системах оподаткування доходів підприємств в окремих країнах упродовж періоду, що передував їх вступу в ЄС.

**Результати.** Джерелами податкових надходжень у країнах з централізованою планованою економікою були різні податки, сплачувані державними підприємствами, а також податок з обороту, що стягувався з підприємств роздрібною торгівлі. Деякі з податків не були

безпосередньо пов'язані з результатами господарської діяльності підприємств, оскільки доходи цих підприємств практично повністю залежали від адміністративно встановлених цін. Ставки оподаткування не були ні єдиними, ні нейтральними і часто встановлювалися для конкретних економічних секторів або регіонів чи навіть окремих підприємств, що відкривало широкі можливості для зловживань з боку директивних органів. За цих умов податки, що стягувалися з підприємств, були свого роду дивідендами, які держава, будучи єдиним «акціонером», збирала з вкладених коштів на основі довільно встановлених критеріїв. Так само і ставки податку з обороту не були однаковими, в ряді країн нараховувалися сотні різних ставок цього податку.

Перспективи членства певних постсоціалістичних країн в ЄС справили величезний вплив на процес і характер їх національних податкових реформ. Завдання зближення їх систем державних фінансів з тими, які існують в ЄС, особливо в контексті переговорів про приєднання, стало одним з найбільш потужних каталізаторів реформ. Крім того, що всі ці країни підписали Європейську соціальну хартію, багато з них ратифікували і Конвенцію 102 МОП (за якою мінімальний рівень пенсійного заміщення доходів становив 40 відсотків). Ці політичні рішення також потягли за собою встановлення конкретних цільових показників для реформування систем соціального забезпечення.

Початок переговорів про вступ до ЄС визначив спрямованість реформи державних фінансів у країнах-претендентах на вступ. І хоча нормативно-правові норми ЄС охоплюють лише режим непрямих податків і, зокрема, податку на додану вартість (ПДВ) та акцизних зборів, участь в економічному союзі, як правило, вимагає більш широкої і глибокої гармонізації податків у країнах-членах, оскільки в процесі економічної інтеграції взаємодія їх податкових систем стає все більш тісною.

Часто стверджується, що відмінності в податковій політиці та конкурентоспроможності у цій сфері можуть серйозно відбитися на інших країнах і деформувати систему ефективного розподілу ресурсів у рамках ЄС (і навпаки, гармонізація податків може підвищити ефективність розподілу ресурсів у масштабах всього ЄС) [4].

Крім того, структура податків в одній країні може впливати і на розподіл ресурсів в інших країнах-членах. Тому від країн-кандидатів було потрібно до

моменту вступу до оюзу забезпечити чималий ступінь уніфікації систем оподаткування (головним чином непрямих податків). З наближенням дати розширення ЄС підсумки податкових реформ у країнах-кандидатах почали набути чіткіших форм, зокрема щодо оподаткування підприємств.

З одного боку, їм необхідно було повністю відмовитися від колишньої системи оподаткування підприємств (яка виявилася непридатною в умовах ринкової економіки), з іншого боку, нова система оподаткування компанії повинна була не тільки забезпечувати надходження до державного бюджету, а й стимулювати зростання і подолання відставання від більш розвинутих країн. Протягом цих років серйозні зміни в оподаткуванні корпоративних доходів відбулися в більшості цих країн.

Слід зауважити, що податок з доходів компанії (ПДК) підвищує вартість капіталу (яка одночасно є необхідної нормою прибутку з інвестицій) і, отже, впливає на інвестиційні рішення. Так, в принципі, зниження корпоративних податків має сприяти інвестиціям в основний капітал. Водночас зниження корпоративних податків в умовах відкритої економіки без належної уваги до особливостей систем оподаткування в інших країнах може і не дати бажаних результатів. Зниження ставок корпоративного оподаткування з метою залучення інвестицій (конкуренція в сфері оподаткування) у короткостроковому плані може принести позитивний результат окремій країні, але в довгостроковій перспективі це може спровокувати знижувальний тиск на ставки оподаткування в інших країнах, що загрожуватиме негативними наслідками для державних фінансів [12].

Крім того, часті зміни в податковому законодавстві, навіть якщо вони і носять стимулюючий характер, можуть негативно позначитися на інвестиціях, знижуючи передбачуваність ділового клімату.

В період з 1999 по 2003 рр. всі країни - кандидати на вступ до ЄС, за винятком Угорщини, знизили нормативні ставки податку на доходи компаній, причому деякі з них одночасно розширили базу оподаткування корпорацій. Далі інших у цьому напрямі пішла Естонія, за законодавством якої прибуток компаній повністю звільняється від податків.

Крім цього крайнього випадку, в останні кілька років у регіоні відзначалося деяке зближення нормативних ставок ПДК: їх середній рівень знизився з 30,3 відсотка в 1999 році до 23,2 відсотка у 2003 році. У багатьох країнах (Болгарія, Угорщина, Латвія, Польща, Словаччина та Чеська Республіка) на 2004 рік (або наступні роки) було заплановано нове зниження податків.

У 2003 році в дев'яти країнах, які на той час були кандидатами, нормативні ставки ПДК були нижчі за середні в ЄС (у 1999 р. таких країн було лише п'ять).

Порівняльні дані по структурі податкових надходжень в частині податку з доходів компаній в цілому по країнах-кандидатах та ЄС наведені в табл.1.

**Таблиця 1. Усереднені дані по податку з доходів компаній в структурі податкових надходжень**

Показник	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Податок з доходів компаній у відсотках від сукупних податкових надходжень								
- середній показник по країнах-кандидатах	9,4	9,1	9,2	7,9	7,2	6,5	6,6	6,8
- середній показник по ЄС	6,9	7,7	8,5	8,7	8,8	9,3	-	-
Податок з доходів компаній у відсотках від ВВП								
- середній показник по країнах-кандидатах	3,3	3,0	2,9	2,7	2,4	2,1	2,1	2,2
- середній показник по ЄС	2,7	3,1	3,4	3,5	3,5	3,8	-	-

*Джерело: складено автором за даними доповідей МВФ по країнах*

Упродовж перехідного періоду, прагнучи підвищити свою конкурентоспроможність по відношенню до решти країн світу та залучити більше ПІІ, багато країн ввели різні податкові канікули та вилучення з корпоративного оподаткування. Водночас більшість цих країн створили особливі економічні зони, де іноземним інвесторам пропонуються додаткові податкові пільги. У деяких країнах-кандидатах діяв також цілий ряд пільгових ставок ПДК (Наприклад, для МСБ, сільськогосподарських підприємств і т. д.), а також різні вилучення з режиму оподаткування (у разі реінвестування доходів і т. д.).

Існування різних пільг і вилучень (що впливають на податкову базу) не дозволило провести більш докладний порівняльний аналіз рівня оподаткування корпоративних доходів у різних країнах на основі діючих нормативних ставок. Більшість податкових канікул і вилучень є наслідком конкурентної боротьби за залучення ПІІ, що розгорнулася між східноєвропейськими країнами. Крім того, деякі з них є несумісними з правовими нормами ЄС і, на загальну думку, є перешкодами для майбутньої уніфікації податкового режиму в рамках розширеного Союзу.

На кінцевому етапі переговорів про приєднання були досягнуті домовленості щодо поступового скасування деяких податкових пільг, проте ряд питань так і залишився невирішеним.

У порівнянні з практикою оподаткування корпоративних доходів у ЄС деякі країни-кандидати трохі інакше визначали окремі компоненти податкової бази компаній, зокрема, що стосується нарахування амортизації, бухгалтерського обліку втрат товарно-матеріальних запасів. Кожна країна-кандидат застосовувала лише один метод амортизації, більшість – метод рівномірного нарахування зносу машин і будинків (але за різними ставками), тоді як в Латвії та Польщі діяв метод зменшеного залишку.

У більшості держав-членів ЄС фірмам дозволяється вибирати будь-який з цих двох методів. Однак для країн-кандидатів було передбачено, що збитки можуть лише переноситися на наступні звітні періоди і, як правило, лише протягом п'яти років (семи років у Чеській Республіці), в той час як в ЄС цей термін зазвичай не обмежений, причому в ряді випадків існує можливість заліку в рахунок минулих торговельних збитків.

Що стосується доходів від приросту капіталу, то вони, як правило, включаються в оподатковуваний дохід, відповідно за нормативною ставкою ПДК. Водночас у деяких країнах (включаючи Болгарію, Угорщину і Латвію) доходи від приросту капіталу компанії-нерезидентів, що мають або не мають в країні постійно діючі підприємства, обкладаються різними ставками оподаткування.

Підходи до оподаткування дивідендів та відсотків у країнах-кандидатах також сильно розрізнялися з точки зору як ставок, так і режиму оподаткування фізичних та юридичних осіб, а також компаній-резидентів і нерезидентів. У більшості країн ставки цього податку коливались в межах від 10 до 15 відсотків, а середньоарифметичне значення по 10 країнах становить 16 відсотків. В Угорщині дивіденди, що виплачуються компаніям-резидентам, спеціальним податком не обкладаються (незалежно від того, з яких доходів вони виплачуються: оподатковуваних чи неоподатковуваних податком), тоді як в Словенії з нерезидентів стягується менш високий податок. В Естонії загальна ставка оподаткування дивідендів, які виплачуються нерезидентом, становить 26 відсотків, за винятком тих випадків, коли юридична особа - нерезидент володіє не менш, як 25 відсотками акціонерного капіталу естонської компанії, яка розподіляє дивіденди.

У більшості країн-кандидатів останньої хвилі розширення відсотки, що нараховуються на банківські депозити фізичних та юридичних осіб, спеціальним податком не обкладалися. Процентні ж доходи компаній 2003 року в більшості країн цим податком обкладалися, причому ставки його були найвищими в Естонії та Словаччині (відповідно 26 і 25 відсотків). Ставки оподаткування нерезидентів також різнилися залежно від умов двосторонніх договорів про подвійне

оподаткування.

При цьому найважливішим завданням для країн, що приєднуються, є необхідність задоволення зростаючого попиту на державні асигнування за умови безперешкодного виконання норм і вимог ЄС.

Так, вочевидь норми екологічної політики ЄС, Європейська соціальна хартія, необхідність вдосконалення суспільної інфраструктури і т. п. вимагають значних бюджетних витрат.

Водночас ряд країн, що приєднуються, вступають в ЄС з великим бюджетним дефіцитом. Для його зниження (щоб привести його у відповідність з фіскальними вимогами ЄС та забезпечити бюджетну стабільність в цілому) потрібні серйозні фіскальні реформи. Завдання скорочення державних витрат, безумовно, суперечитиме зростаючим потребам в державному фінансуванні.

Таким чином, країни перед вступом зіткнулися з наступною дилемою: їх фіскальні системи повинні будуть задовольняти зростаючий попит на державне фінансування і водночас забезпечувати бюджетну економію і навіть скорочення державних витрат. Фіскальна політика та особливо системи оподаткування країн, що приєднуються, повинні бути готові вирішувати це завдання, не ставлячи під загрозу бюджетну і макроекономічну стабільність. Це неминуче вимагатиме подальшого реформування та реструктуризації як прибуткових, так і видаткових статей загальнодержавних фінансів. Між країнами-кандидатами і державами - членами ЄС існували серйозні відмінності як у рівні сумарних податкових надходжень, (по відношенню до ВВП), так і в їх структурі.

Зокрема, в країнах, що приєднуються, відносний рівень сумарних податкових надходжень як і раніше відчутно нижчий, ніж у середньому в ЄС – приблизно на 10 процентних пунктів ВВП. Хоча це почасти пояснюється нижчим рівнем показника ВВП на душу населення в майбутніх членах ЄС, процес подолання такого відставання вимагає підвищення податкового навантаження на їх економіку.

Порівняльний аналіз систем і структур оподаткування в країнах, що приєднуються, вказує на ряд можливих стратегій підвищення загального рівня податкових надходжень. Як показав проведений аналіз, одна із специфічних структурних особливостей цих країн – це відносно низька частка прямих податків у сумарних надходженнях порівняно з державами - членами ЄС. Більше того, існування численних вилучень свідчить про те, що реальна частка прямих податків у сумарних надходженнях нижче рівня, який повинен існувати з урахуванням нормативних ставок оподаткування. Тому підвищення рівня прямого оподаткування є одним з напрямків фіскальної реформи в країнах, що приєднуються. Деякі з реформ повністю узгоджуються з вимогами гармонізації податкових систем у рамках ЄС і фактично є обов'язковими для країн, що приєднуються. Принцип еквівалентності податків показує доречність подальшої гармонізації всіх податків для боротьби з негативними трансграничними наслідками в рамках економічного союзу. В деяких з цих країн наслідки існуючих вилучень (як прямих, так і непрямих податків) дуже відчутні. Так, за оцінками ОЕСР, в Угорщині вони в цілому еквівалентні 3 відсоткам ВВП, у Чехії перевищують 6% [9, с. 78], [10, с. 80].

У сфері оподаткування конкуренція особливо проявляється при оподаткуванні доходу на капітал у силу набагато більш високої мобільності капіталу порівняно з робочою силою. Згубний вплив конкуренції у сфері оподаткування на інших партнерів по союзу є особливо очевидним на прикладі стимулів (таких, як податкові канікули і зниження ставок НДК), що надаються для залучення зарубіжних інвесторів: одностороннє стимулювання деформує трансграничний розподіл капіталу.

У 1997 році в ЄС був прийнятий "Кодекс поведінки" у сфері оподаткування бізнесу, який став складовою частиною пакета заходів щодо боротьби із згубними наслідками конкуренції в податковій сфері. Більшість деструктивних заходів стосуються фінансових послуг, офшорних компаній і послуг, що надаються в рамках трансграничних груп. Цей кодекс зобов'язує держави-члени не приймати нові заходи подібного роду і проаналізувати чинне законодавство на предмет скасування згубних норм.

У ході переговорів про приєднання до ЄС країни зобов'язалися дотримувати загальні принципи Кодексу поведінки і внести необхідні зміни у свої системи оподаткування. Відповідно, Робоча група ЄС з розширення (податкові експерти) підготувала переліки "податкових заходів, які у державах, що приєднуються, заподіюють шкоду і повинні бути скасовані з метою приведення їх системи оподаткування компаній у відповідність до принципів «Кодексу поведінки».

#### Висновки

Масштабні фіскальні та інші структурні та інституційні реформи докорінно змінили обсяг і структуру різних видів податкових надходжень. Проведені реформи головним чином відображали припинення державного втручання в економіку і створення інституційної інфраструктури ринкової економіки. Поряд з частковою приватизацією деяких послуг (наприклад, у сфері охорони здоров'я, освіти та пенсійного забезпечення) це призвело до зниження сукупного попиту на державні кошти і, отже, до ослаблення податкового навантаження. Комплексна реформа системи оподаткування (включаючи реформу податкових органів) стала неминучою реакцією на нові реалії ринку і ділового клімату. Мета податкових реформ, як таких, полягала в тому, щоб чітко визначити більш широкую податкову базу (адекватну новим економічним умовам) і водночас знизити ставки оподаткування. Паралельне вдосконалення роботи податкових органів стало додатковим стимулом для збільшення державних податкових надходжень за рахунок підвищення ефективності збирання податків.

#### Список використаних джерел

1. Римарська Р.Ю. Стратегічні напрями вдосконалення податкової системи України в контексті реалізації національної стратегії європейської інтеграції / Р.Ю.Римарська // Науковий збірник Національного університету державної податкової служби України (Економіка, право). – 2008. – №4(43). – С. 129–135.
2. Римарська Р.Ю. Гармонізація податкового законодавства у країнах ЄС: досвід для України / Р.Ю.Римарська, В.О.Шевчук // Стратегічні пріоритети. – 2008. – №3(8). – С. 100–111.
3. Alam, A. and Sundberg M. A Decade of Fiscal Transition / A. Alam and M. Sundberg // World Bank Policy Research Working Paper. – 2002. - No. 2835.
4. Clossen, S. Tax Policy in the European Union. A Review of Issues and Options / S. Clossen/ - Maastricht Research School of Economics of Technology and Organization. - Research Memorandum. – 2002. - No. 023.
5. Ebrill, L. and Havrylyshyn, O. Tax Reform in the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union / L. Ebrill and O. Havrylyshyn // IMF Occasional Paper. – 1999. - No. 182.
6. Joumard, I. Tax Systems in European Union Countries" / I. Joumard // OECD Economics Department Working Paper. – 2001. - No. 301
7. Mitra, P. and Stern, N. Tax Systems in Transition / P. Mitra and N. Stern // World Bank Policy Research Working Paper. – 2003. - No. 2947.
8. Martínez-Vazquez, J. and McNab, R. "The tax reform experiment in transitional countries" / J. Martínez-Vazquez and R. McNab // National Tax Journal. – 2000. - Vol. 53. - No. 2. - pp. 273-298.
9. OECD, Economic Surveys: Hungary (Paris), 2002.
10. OECD, Economic Surveys: Czech Republic (Paris), 2003.
11. Tanzi, V. and Tsibouris, G. Fiscal Reform Over Ten Years of Transition / V. Tanzi and G. Tsibouris // IMF Working Paper. – 2000. - No. 00/113.
12. . Wilson, J. "Theories of tax competition" / J. Wilson // National Tax Journal, Vol. 52, No. 2, June 1999, pp. 269-304.



ТОВ "ДКС Центр"