

А. М. Соколовська

**КОНЦЕПЦІЯ ЛІБЕРАЛЬНОЇ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ:  
ДОЦІЛЬНІСТЬ І МОЖЛИВІСТЬ РЕАЛІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ**

На основі аналізу економічних і фінансових наслідків проведення ліберальних податкових реформ у країнах ЄС упродовж 1990-х і 2000—2014 рр. обґрунтовано необхідність та можливість ліберальної податкової реформи в Україні. Встановлено, що запровадження єдиної ставки податків на доходи в п'яти постсоціалістичних країнах ЄС, яке супроводжувалось одночасним значним зниженням ставок цих податків, мало здебільшого позитивні економічні й фінансові наслідки. З'ясовано, що найуспішнішою в контексті впливу на макроекономічну динаміку лібералізація податкових систем була в Словаччині та Естонії. Щоправда, в Словаччині зменшення податкового навантаження разом зі зростанням державних видатків спричинило загострення фінансових дисбалансів та, як наслідок, реалізацію "процедури надмірного бюджетного дефіциту", в процесі якої країна відмовилася від ідеї "єдиного податку" й підвищила ставки основних податків. Виявлено, що загалом постсоціалістичні держави ЄС із найменшим податковим навантаженням — Латвія, Литва та Словаччина — характеризуються найбільш динамічною економікою. Виняток становить Естонія, де високі темпи економічного зростання поєднуються з помірним рівнем податкового навантаження. Найменш динамічною є економіка в Хорватії, Угорщині та Словенії — країнах із найвищим рівнем податкового навантаження. Визначено найбільш прийнятний час для проведення ліберальної податкової реформи в Україні, податки, на котрі доцільно знижувати й встановлювати однакові ставки. Доведено, що зменшення ставок податків на доходи не варто супроводжувати зниженням ставки ПДВ. Проаналізовано ризики реалізації пропозиції щодо запровадження мораторію на три роки на внесення змін до податкового законодавства.

**Ключові слова:** ліберальна податкова реформа, економічні й фінансові наслідки податкової реформи, рейтинг податків відповідно до їх впливу на економічне зростання, мораторій на внесення змін до податкового законодавства.

Табл. 3. Літ. 5.

А. М. Соколовская

**КОНЦЕПЦИЯ ЛИБЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ РЕФОРМЫ:  
ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТЬ И ВОЗМОЖНОСТЬ РЕАЛИЗАЦИИ В УКРАИНЕ**

На основе анализа экономических и финансовых последствий проведения либеральных налоговых реформ в странах ЕС на протяжении 1990-х и 2000—2014 гг. обоснованы необходимость и возможность либеральной налоговой реформы в Украине. Установлено, что введение единой ставки налогов на доходы в пяти постсоциалистических странах ЕС, сопровождавшееся одновременным значительным снижением ставок этих налогов, имело в основном положительные экономические и финансовые последствия. Выяснено, что наиболее успешной в контексте влияния на макроэкономическую динамику либерализация налоговых систем была в Словакии и Эстонии. Правда, в Словакии уменьшение налоговой нагрузки вместе с ростом государственных расходов повлекло обострение финансовых дисбалансов и, как следствие, реализацию "процедуры чрезмерного бюджетного дефицита", в процессе которой страна отказалась от идеи "единого налога" и повысила ставки основных налогов. Выявлено, что в целом постсоциалистические государства ЕС с наименьшей налоговой нагрузкой — Латвия, Литва и Словакия — характеризуются наиболее динамичной экономикой. Исключение составляет Эстония, высокие темпы экономического роста в которой сочетаются с умеренным уровнем налоговой нагрузки. Наименее динамичной является экономика в Хорватии, Венгрии и Словении — странах с наивысшим уровнем налоговой нагрузки. Определено наиболее

© Соколовська А. М., 2015

приемлемое время для проведения либеральной налоговой реформы в Украине, налоги, на которые целесообразно снижать и устанавливать одинаковые ставки. Доказано, что уменьшение ставок налогов на доходы не стоит сопровождать снижением ставки НДС. Проанализированы риски реализации предложения относительно введения моратория на три года на внесение изменений в налоговое законодательство.

**Ключевые слова:** либеральная налоговая реформа, экономические и фискальные последствия налоговой реформы, рейтинг налогов в соответствии с их влиянием на экономический рост, мораторий на внесение изменений в налоговое законодательство.

Alla Sokolovska

## THE CONCEPT OF LIBERAL TAX REFORM: FEASIBILITY AND OPPORTUNITY OF IMPLEMENTATION IN UKRAINE

*Based on the analysis of economic and fiscal consequences of liberal tax reforms in the EU member states during the 1990s and 2000–2014 the necessity and possibility of liberal tax reform in Ukraine are substantiated. It is established that introduction of a flat income tax rate in five post-socialist EU member states, which is accompanied by simultaneous significant reduction in the rates of these taxes, had mostly positive economic and fiscal consequences. It is found that in the context of the impact on macroeconomic dynamics liberalization of tax systems was the most successful in Slovakia and Estonia. However, in Slovakia, reduction of the tax burden along with the growth of public spending led to fiscal imbalances and, as a result, to implementation of “excessive fiscal deficit procedure”, by which the country abandoned the idea of a “single tax” and increased the basic tax rate. It is found that generally post-socialist EU member states with the least tax burden — Latvia, Lithuania and Slovakia — are characterized by the most dynamic economies. An exception is Estonia, where the high economic growth is combined with the moderate level of tax burden. The least dynamic economy is in Croatia, Hungary and Slovenia — countries with the highest tax burden. The most appropriate time for liberal tax reform in Ukraine is determined, and the taxes that are advisable to be applied with cut down or unchangeable rates are defined. It is proved that reduction of income tax rates should not be accompanied by a decrease in the VAT rate. The risks of implementation of proposal to introduce a moratorium on amending the tax laws for the three-year period are analyzed.*

**Keywords:** liberal tax reform, economic and fiscal effects of tax reform, tax ranking according to their impact on economic growth, a moratorium on amendments to tax legislation.

**JEL classification:** G28, H20, H21.

Приводом для написання цієї статті стало ознайомлення з розробленою Комітетом Верховної Ради України з питань податкової та митної політики концепцією ліберальної податкової реформи<sup>1</sup>, у межах реалізації котрої передбачається знизити ставки основних податків (податку на прибуток підприємств і податку на додану вартість (ПДВ) — до 15 %, податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) — до 10 %) та єдиного соціального внеску (ЄСВ) — до 20 %, а також запровадити низку інших нововведень як ліберального, так і неліберального характеру.

Загальна оцінка цієї концепції перебуває в площині відповіді на питання, наскільки необхідною та можливою є ліберальна податкова реформа в Україні. Відповідаючи на нього, важливо дослідити загальноєвропейські тенденції розвитку оподаткування, оскільки згідно з євроінтеграційними прагненнями

<sup>1</sup> Хоча в презентації податкова реформа, яку передбачається провести у 2016 р., названа фіскальною лібералізацією, насправді йдеться лише про податкову лібералізацію, оскільки фіскальна передбачає перегляд у бік зниження не лише податків, а й державних витрат.

Україні стратегія реформування її податкової системи повинна відповідати загальноєвропейським трендам, враховувати міжнародну податкову конкуренцію, зокрема необхідність конкурувати за мобільні фактори виробництва з постсоціалістичними країнами — членами ЄС. Оскільки лейтмотивом багатьох концепцій реформування вітчизняної податкової системи є встановлення однакової ставки основних податків (податку на прибуток підприємств, ПДФО, ПДВ і ЄСВ — у концепції Міністерства фінансів України; податку на прибуток підприємств і ПДВ — у концепції Комітету Верховної Ради України з питань податкової та митної політики), особливу увагу в дослідженні приділено аналогічним податковим реформам у країнах ЄС у контексті економічних і фінансових наслідків таких реформ.

Податкові реформи, що проводилися в більшості країн ЄС у 1990-х і 2000—2014 рр., знаменували втілення в життя курсу на лібералізацію економіки й оподаткування, зумовленого загостренням економічної конкуренції, пов'язаної з розширенням ЄС, та загалом відповідали рекомендаціям ОЕСР. Їх головним принципом став принцип нейтральності оподаткування, згідно з яким податки, по можливості, не повинні впливати на прийняття суб'єктами господарювання економічних рішень, вносити викривлення в дію ринкових механізмів. Такі реформи супроводжувалися зменшенням граничних ставок податків на доходи, зниженням прогресивності обкладання, скасуванням низки податкових пільг, створенням податків із нейтральними економічними ефектами. Модифікація курсу на лібералізацію та посилення державного регулювання економіки в певних сферах за наслідками світової фінансово-економічної кризи, що спричинила боргову кризу, не призвела до докорінних перетворень у податкових системах європейських країн — більшість із змін, що вносилися в цей період, мали тимчасовий характер.

У ЄС найбільшого зниження зазнали ставки податку на прибуток корпорацій. З 2000 р. по 2014 р. вони зменшилися в усіх державах ЄС за винятком трьох: Франції та Угорщини, де ставки зросли, й Мальти, де протягом 14 років вона утримується на одному рівні — 35 %. Наймасштабніше зниження ставок корпоративного податку відбулося в Німеччині — з 51,6 до 30,2 % та Болгарії — з 32,5 до 10 % (табл. 1). Середній рівень ставок податку найбільше знизився в постсоціалістичних країнах — членах ЄС і становив у 2014 р. 17,7 % проти 27 % у розвинутих державах.

Під час світової фінансово-економічної кризи тенденція до зниження ставки корпоративного податку була перервана лише в окремих країнах ЄС. Зокрема, задля зменшення бюджетних дефіцитів, її було тимчасово підвищено в Греції (на два роки), Литві (на один рік), Угорщині (на три роки). Ширше коло країн, проводячи політику фінансової консолідації, було змушене підвищити ставку корпоративного податку в останні роки. Серед них Греція, Франція, Кіпр, Люксембург, Португалія, Словаччина (на один рік — 2013-й).

Таблиця 1. Динаміка ставок податків на прибуток корпорацій та на доходи фізичних осіб у країнах ЄС протягом 2000—2014 рр.

Країни	Податок на прибуток корпорацій			Податок на доходи фізичних осіб (максимальні ставки)		
	2000 р., %	2014 р., %	Зміна (+, -), в. п.	2000 р., %	2014 р., %	Зміна (+, -), в. п.
Бельгія	40,2	34,0	-6,2	60,6	53,7	-6,9
Болгарія	32,5	10,0	-22,5	40,0	10,0	-30,0
Чехія	31,0	19,0	-12,0	32,0	22,0	-10,0
Данія	32,0	24,5	-7,5	62,9	55,6	-7,3
Німеччина	51,6	30,2	-21,4	53,8	47,5	-6,3
Естонія	26,0	21,0	-5,0	26,0	21,0	-5,0
Ірландія	24,0	12,5	-11,5	44,0	48,0	+4,0
Греція	40,0	26,0	-14,0	45,0	46,0	+1,0
Іспанія	35,0	30,0	-5,0	48,0	52,0	+4,0
Франція	37,8	38,0	+0,2	59,0	50,3	-8,7
Хорватія	35,0	20,0	-15,0	41,3	47,2	+5,9
Італія	41,3	31,4	-9,9	45,9	47,9	+2,0
Кіпр	29,0	12,5	-16,5	40,0	35,0	-5,0
Латвія	25,0	15,0	-10,0	25,0	24,0	-1,0
Литва	24,0	15,0	-9,0	33,0	15,0	-18,0
Люксембург	37,5	29,2	-8,3	47,2	43,6	-3,6
Угорщина	19,6	20,6	+1,0	44,0	16,0	-28,0
Мальта	35,0	35,0	0	35,0	35,0	0
Нідерланди	35,0	25,0	-10,0	60,0	52,0	-8,0
Австрія	34,0	25,0	-9,0	50,0	50,0	0
Польща	30,0	19,0	-11,0	40,0	32,0	-8,0
Португалія	35,2	31,5	-3,7	40,0	56,5	+16,5
Румунія	25,0	16,0	-9,0	40,0	16,0	-24,0
Словенія	25,0	17,0	-8,0	50,0	50,0	0
Словаччина	29,0	22,0	-7,0	42,0	25,0	-17,0
Фінляндія	29,0	24,5	-4,5	54,0	51,5	-2,5
Швеція	28,0	22,0	-6,0	51,5	56,9	+5,4
Великобританія	30,0	21,0	-12,0	40,0	45,0	+5,0
ЄС-15	35,4	27,0	-8,4	50,8	50,4	-0,4
ЄС-13	28,2	18,6	-9,6	37,6	26,8	-10,8
ЄС-11 (постсоціалістичні країни)	27,5	17,7	-9,8	37,6	25,3	-12,3

Джерело: складено й розраховано за: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2014 edition. — Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2014. — р. 174 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2014/report.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf).

Лібералізація оподаткування в державах ЄС торкнулася й податку на доходи фізичних осіб, зокрема його максимальних ставок. Найбільше їх зниження відбулося в постсоціалістичних країнах — членах ЄС (ЄС-11), де

середній рівень максимальної ставки податку зменшився на 12,3 в. п. порівняно з 0,4 в. п. у ЄС-15. По-перше, у восьми з одинадцяти таких країн було здійснено перехід від прогресивного до пропорційного податку на доходи (щоправда, в Словаччині й Чехії цей податок проіснував лише до 2013 р.). По-друге, із загальної тенденції до зниження податкового навантаження на доходи фізичних осіб / високодохідні верстви населення, властивої країнам цієї групи, випали лише Хорватія, де максимальна ставка податку збільшилася, та Словенія, де вона після шестирічного періоду зниження (2007—2012 рр.) повернулася до рівня 2000 р. Таким чином, Словенія залишилася лідером за величиною максимальної ставки податку на доходи фізичних осіб у цій групі держав (50 %), тоді як її найнижчий рівень встановився в Болгарії (10 %).

У розвинутих країнах ЄС, у яких існують прогресивні системи оподаткування доходів фізичних осіб, податкове навантаження на високодохідні групи населення збереглося на високому рівні. При цьому кількість таких країн, де максимальна ставка податку в 2014 р. становила 50 % і більше, зменшилася лише на одну (з 10 до 9), щоправда не лишилося жодної країни, де вона становила б 60 % і більше (у 2000 р. таких країн було три).

Лідерами за масштабами зниження максимальної ставки податку на доходи стали Болгарія (ставка зменшилася з 40 до 10 %), Угорщина (з 44 до 16 %), Румунія (з 40 до 16 %), а серед розвинутих країн ЄС — Франція (на 8,7 в. п.) й Нідерланди (на 8 в. п.). У восьми державах ЄС максимальні ставки податку підвищилися. Австрія та Мальта не переглядали політику максимальних ставок податку на доходи 14 років.

Політика реформування ПДФО під час світової фінансово-економічної кризи та в перші роки виходу з неї відрізнялася по країнах. В окремих нових державах ЄС, переважно з пропорційним податком на доходи (Болгарії, Чехії, Литві, Польщі, Угорщині), а також у Швеції (у 2008 р.) його ставка знизилася. В Ірландії (2009—2011 рр.), Греції (2010 р.), Хорватії (2009 р.), Італії (2011 р.), Іспанії (2011 р.), Франції (2011 р.) — підвищилася. Її зростання відбувалося в рамках політики фіскальної консолідації, одночасно виконуючи функцію посилення справедливості в оподаткуванні. У ряді країн (Чехії, Іспанії, Франції, Італії, Кіпрі, Люксембурзі, Португалії, Словенії, Словаччині, Фінляндії та Швеції) максимальну ставку податку на доходи підвищено у 2012—2014 рр.

На відміну від податків на доходи динаміка стандартних ставок ПДВ у ЄС була позитивною. Зокрема, протягом 2000—2014 рр. вони зросли в 20 державах ЄС, у т. ч. найбільше — на Кіпрі, в Португалії, Греції, Іспанії й Румунії, тобто в країнах із найвищим рівнем бюджетного дефіциту та/або державного боргу. Не вдавалися до збільшення стандартних ставок податку уряди Бельгії, Болгарії, Данії, Люксембургу, Австрії та Швеції. І лише дві країни ЄС знизили ставку податку — Чехія (з 22 до 21 %) і Словаччина (з 23 до 20 %). Середній рівень стандартної ставки ПДВ у розвинутих державах ЄС підвищився з 19,4

до 21,5 %, в постсоціалістичних країнах ЄС — з 20,6 до 22,2 %. У 2014 р. лише в трьох державах цієї групи (Болгарії, Естонії та Словаччині) стандартна ставка податку дорівнювала 20 %.

За наслідками реформування відбулися такі зміни у структурі податкових систем розвинутих країн ЄС (табл. 2): завдяки зменшенню податкового навантаження на прибуток корпорацій скоротилася сумарна частка у ВВП податків на доходи юридичних і фізичних осіб (з 14,4 до 13,3 %); незважаючи на підвищення фіскальної ефективності ПДВ, не змінилася сумарна частка у ВВП зазначеного податку та акцизів на алкоголь і тютюн (8,4 %); дещо збільшилася частка періодичних податків на нерухоме майно. Загалом у податкових системах розвинутих країн і надалі переважають прямі податки. Виняток становлять податкові системи Греції, Франції, Австрії, Португалії, де домінують непрямі податки, а також Іспанії, Італії, Нідерландів і Швеції, де сформувалися збалансовані структури податкових систем. Окрім того, стосовно цієї групи держав можна говорити про тенденцію до зниження податкового навантаження на економіку, що відбулося передусім за рахунок податку на прибуток корпорацій, акцизів на алкоголь і тютюн, екологічних податків. Його середній рівень для розвинутих країн ЄС становив у 2012 р. 28,5 % ВВП.

Натомість загальний рівень податкового навантаження в постсоціалістичних країнах ЄС майже не змінився: у 2012 р. він становив у середньому 20,5 % ВВП. Завдяки зниженню податкового навантаження на доходи як юридичних, так і фізичних осіб зменшилася сумарна частка у ВВП податків на їхні доходи (із 7,4 до 6,2 %); збільшилася сумарна частка у ВВП ПДВ та акцизів на алкоголь і тютюн (з 8,7 до 10,1 %), що дає підстави говорити про перенесення податкового навантаження з доходів на споживання. Загалом у податкових системах усіх країн цієї групи й надалі переважають непрямі податки.

Крім зниження податкових ставок, проявом лібералізації оподаткування є встановлення ставки податку на прибуток корпорацій (підприємств) на рівні максимальної ставки ПДФО. За допомогою цього заходу забезпечується нейтральність податку щодо вибору правових форм організації бізнесу, наприклад між партнерством, котре в більшості країн не сплачує корпоративний податок (його члени сплачують ПДФО), та акціонерним товариством (платником податку на прибуток).

До держав ЄС, де податки на доходи фізичних осіб і на прибуток корпорацій сплачуються за єдиною ставкою, належать Болгарія, Естонія, Литва, Мальта, Румунія та Словаччина (впродовж 2004—2012 рр.).

**Мальта.** Однакова ставка податку на доходи фізичних і юридичних осіб у цій державі існує протягом усього досліджуваного періоду, тобто 1995—2014 рр. (щодо фізичних осіб ідеться про максимальну ставку податку). Вона жодного разу не переглядалася та встановлена на найвищому рівні серед шести названих вище країн — 35 %.

Таблиця 2. Частка податків у ВВП у країнах ЄС у 2000 і 2012 рр., %

Країни	ПДФО		Податок на прибуток		ПДВ		Акциз на алкоголь і тютюн		Періодичні податки на нерухоме майно		Екологічні податки		Прямі податки		Непрямі податки		Загальна сума податків	
	2000	2012	2000	2012	2000	2012	2000	2012	2000	2012	2000	2012	2000	2012	2000	2012	2000	2012
Бельгія	13,2	12,7	3,2	3,1	7,2	7,2	0,8	0,7	1,2	1,3	2,4	2,2	17,5	17,4	13,6	13,4	31,2	30,8
Болгарія	4,0	3,0	2,7	1,9	8,3	9,4	1,4	2,6	0,1	0,3	2,7	2,8	6,9	5,3	13,8	15,4	20,7	20,7
Чехія	4,4	3,8	3,3	3,3	6,2	7,2	1,1	1,7	0,2	0,2	2,4	2,4	7,9	7,2	10,8	12,3	18,8	19,4
Данія	25,6	24,5	3,3	3,0	9,6	10,0	0,9	0,7	1,7	2,1	4,7	3,9	30,5	30,6	17,2	16,9	47,6	47,2
Німеччина	9,5	8,8	2,9	2,7	6,8	7,3	0,7	0,7	0,4	0,5	2,4	2,2	13,0	12,1	11,3	11,4	24,2	23,6
Естонія	6,8	5,3	0,9	1,4	8,4	8,7	1,6	2,1	0,4	0,3	1,7	2,8	7,7	6,8	12,3	14,2	20,1	21,0
Ірландія	9,4	9,7	3,8	2,4	7,2	6,2	1,8	1,2	0,6	0,9	2,8	2,5	13,6	13,1	13,5	11,2	27,1	24,3
Греція	5,0	6,9	4,1	1,1	7,2	7,1	1,5	1,5	0,3	1,4	2,3	2,9	10,0	10,2	14,2	12,7	24,1	22,9
Іспанія	6,7	7,7	3,1	2,2	6,2	5,5	0,9	0,9	0,7	1,2	2,2	1,6	10,6	10,6	12,0	10,7	22,1	20,6
Франція	8,4	8,5	2,8	2,3	7,4	7,0	0,8	0,7	1,6	2,4	2,2	1,8	12,5	12,4	15,8	15,7	28,1	27,9
Хорватія	—	3,7	—	2,0	—	12,3	—	1,4	—	0	—	3,2	—	6,1	—	18,2	—	24,3
Італія	11,4	12,2	2,4	2,3	6,5	6,1	0,7	0,8	0,8	1,6	3,2	3,0	14,4	15,2	15,1	15,2	29,5	30,4
Кіпр	3,7	4,0	6,2	6,3	5,5	8,9	0,8	1,4	0,4	0,5	2,7	2,7	11,2	11,1	12,2	15,0	23,3	26,1
Латвія	5,6	5,7	1,6	1,6	7,1	7,1	1,4	1,3	0,9	0,8	2,4	2,4	7,3	7,7	12,4	11,8	19,7	19,5
Литва	7,7	3,5	0,7	1,3	7,5	7,7	1,2	1,3	0,5	0,3	2,5	1,7	8,4	4,9	12,6	11,4	20,7	16,2
Люксембург	7,2	8,6	7,0	5,3	5,6	7,1	2,1	1,3	0,1	0,1	2,8	2,4	15,0	14,8	14,0	13,0	29,1	27,8
Угорщина	7,3	5,4	2,2	1,3	8,9	9,4	1,2	1,5	0,2	0,4	3,0	2,5	9,9	7,5	16,6	18,5	26,5	26,0
Мальта	4,8	6,7	3,5	6,3	5,7	7,8	1,1	1,3	0	0	3,6	3,0	9,0	13,9	12,0	13,7	21,0	27,6
Нідерланди	6,0	7,7	4,3	2,1	6,9	7,0	0,5	0,5	0,5	0,7	3,8	3,6	12,0	11,2	12,5	11,9	24,5	23,0
Австрія	10,0	10,1	2,2	2,4	8,1	8,0	0,8	0,6	0,2	0,2	2,4	2,4	13,2	13,4	15,2	14,8	28,3	28,2
Польща	4,4	4,6	2,4	2,1	6,9	7,3	1,7	1,8	1,1	1,2	2,1	2,5	7,2	7,2	12,6	13,1	19,6	20,2

Закінчення табл. 2

Країни	ПДФО		Податок на прибуток		ПДВ		Акція на алкоголь і тютюн		Періодичні податки на нерухоме майно		Екологічні податки		Прямі податки		Непрямі податки		Загальна сума податків	
	2000	2012	2000	2012	2000	2012	2000	2012	2000	2012	2000	2012	2000	2012	2000	2012	2000	2012
Португалія	5,3	5,9	3,7	2,8	7,6	8,5	1,0	1,0	0,4	0,7	2,6	2,2	9,6	9,4	13,5	13,9	23,1	23,3
Румунія	3,5	3,5	3,0	2,2	6,5	8,5	0	1,8	0,5	0,6	3,4	1,9	7,0	6,1	12,2	13,4	19,1	19,5
Словенія	5,6	5,8	1,2	1,3	8,6	8,2	0,8	1,5	0,4	0,5	2,9	3,8	7,4	7,8	15,7	14,6	23,1	22,4
Словаччина	3,4	2,6	2,6	2,4	7,0	6,1	1,2	1,3	0,4	0,4	2,2	1,8	7,4	5,6	12,5	10,2	19,9	15,8
Фінляндія	14,5	13,0	5,9	2,2	8,2	9,2	1,4	1,1	0,4	0,7	3,1	3,1	21,4	16,3	13,9	14,7	35,3	31,0
Швеція	18,1	15,2	3,8	2,9	8,6	9,3	0,8	0,7	1,0	0,8	2,8	2,5	22,6	18,3	16,4	18,7	39,0	37,0
Великобританія	10,7	9,6	3,5	2,9	6,5	7,3	1,4	1,3	3,1	3,4	3,0	2,6	16,5	15,1	13,7	13,7	30,2	28,8
ЄС-15	10,7	10,7	3,7	2,6	7,3	7,5	1,1	0,9	0,9	1,2	2,8	2,6	15,5	14,7	14,1	13,9	29,6	28,5
ЄС-13	5,1	4,4	2,5	2,6	7,2	8,4	1,1	1,6	0,4	0,4	2,6	2,6	8,1	7,5	13,0	14,0	21,0	21,4
ЄС-11 (постсоціалістичні країни)	5,3	4,3	2,1	1,9	7,5	8,4	1,2	1,7	0,5	0,5	2,5	2,5	7,7	6,6	13,2	13,9	20,8	20,5

Джерело: складено за: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2014 edition. — Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014. — р. 174 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2014/report.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf).



**Естонія.** Перехід до оподаткування доходів юридичних і фізичних осіб за єдиною ставкою в цій країні відбувся в 1994 р., коли замість прогресивного було запроваджено пропорційний ПДФО. Відтоді єдина ставка податків на доходи зазнала поетапного зменшення — з 26 до 24 % у 2005 р., 23 % у 2006 р., 22 % у 2007 р. і 21 % у 2008 р. Попри це, фіскальна ефективність податку на прибуток не зазнала втрат і в кризові роки (а в 2009 р. навіть зросла), проте знизилася в посткризовий період (табл. 3). При цьому слід наголосити: незважаючи на вищу порівняно з іншими країнами, які є об'єктом нашого дослідження (за винятком Мальти), ставку податку на прибуток, фіскальна ефективність податку в Естонії поступається аналогічному показнику в Словаччині й Румунії та є нижчою навіть порівняно з Болгарією, де податок сплачується за ставкою 10 %. Але фіскальна ефективність ПДФО є доволі високою та поступається лише аналогічному показнику на Мальті. Крім того, попри порівняно високу ставку податків на доходи, естонська економіка розвивається динамічніше за економіки інших країн, що розглядаються. І хоча її ВВП зазнав істотного падіння під час кризи, в посткризовий період він демонстрував одні з найвищих темпів зростання.

**Словаччина.** У цій державі також було встановлено податки на доходи з нейтральними економічними ефектами. До 2004 р. її податкова система включала прогресивний ПДФО, котрий справлявся за п'ятьма ставками (10, 20, 28, 35 і 38 %); податок на прибуток, ставка якого двічі зазнавала досить радикальних змін, спочатку знизившись із 40 до 29 % (2000 р.), а згодом — до 25 % (2002 р.); ПДВ, стандартна ставка котрого зменшилася з 23 до 20 % (2003 р.), а пільгова збільшилася з 10 до 14 %. Додаткові викривлення до податкової системи вносили спроби стимулювати економічне зростання за допомогою податкових пільг для окремих галузей промисловості, регіонів, малих і середніх підприємств.

У 2004 р. у Словаччині проведено податкову реформу, при цьому акцент було зроблено на переході від прогресивного до пропорційного ПДФО; зниженні ставок основних податків за умови перегляду податкових пільг та скасування особливих режимів оподаткування; оподаткуванні всіх доходів фізичних і юридичних осіб за однією ставкою 19 % (водночас неоподатковуваний мінімум доходів фізичних осіб збільшено вдвічі); скасуванні пільгової та зменшенні до 19 % стандартної ставки ПДВ, анулюванні податків на дивіденди (до реформи сплачувався за ставкою 25 %), придбання нерухомості (стягувався за прогресивною шкалою), на спадщину й на дарування. При цьому головною особливістю реформи було встановлення єдиної ставки при справлянні трьох бюджетоутворюючих податків — ПДФО, податку на прибуток і ПДВ із метою усунення деформуючого впливу податків на економіку та надання податковій системі виключно фіскальної функції, в макроекономічному контексті — створення “раю для інвесторів”, перетворення Словацької Республіки на новий Гонконг або Ірландію, тобто невелику країну з динамічною економікою [1].

Таблиця 3. Фіскальні й економічні наслідки податкових реформ у окремих країнах ЄС, 2003—2013 рр.

Показник	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
<i>Словаччина</i>											
Частка у ВВП, %:											
ПДВ	7,5	7,8	7,9	7,5	6,7	6,9	6,7	6,3	6,8	6,1	
податку на прибуток	2,8	2,6	2,7	2,9	3,0	3,1	2,5	2,5	2,5	2,4	
ПДФО	3,2	2,7	2,6	2,5	2,6	2,7	2,4	2,3	2,5	2,6	
загальної суми податків	19,1	18,4	18,6	17,5	17,6	17,3	16,2	15,8	16,3	15,8	
Податковий коефіцієнт	32,9	31,5	31,3	29,3	29,3	29,1	28,7	28,1	28,6	28,3	
Темп приросту реального ВВП	5,4	5,2	6,5	8,3	10,7	5,4	-5,3	4,8	2,7	1,6	1,4
<i>Болгарія</i>											
Частка у ВВП, %:											
ПДВ	8,6	9,9	10,2	10,7	10,4	10,9	9,0	9,2	8,7	9,4	
податку на прибуток	2,8	2,5	1,8	2,1	4,4	3,2	2,6	2,0	1,9	1,9	
ПДФО	3,2	3,1	2,7	2,6	3,2	2,9	3,0	3,0	2,9	3,0	
загальної суми податків	20,7	22,3	21,5	22,4	25,2	24,5	21,3	20,5	20,0	20,7	
Податковий коефіцієнт	31,0	32,5	31,3	30,7	33,3	32,3	29,0	27,5	27,3	27,9	
Темп приросту реального ВВП	5,4	6,6	6,0	6,5	6,9	5,8	-5,0	0,7	2,0	0,5	1,1
<i>Естонія</i>											
Частка у ВВП, %:											
ПДВ	8,2	7,7	8,7	9,1	8,9	7,9	8,8	8,7	8,4	8,7	
податку на прибуток	1,6	1,7	1,4	1,5	1,6	1,6	1,8	1,3	1,2	1,4	
ПДФО	6,5	6,3	5,6	5,6	5,8	6,2	5,6	5,4	5,2	5,3	
загальної суми податків	20,2	20,2	20,4	20,6	21,0	20,2	22,3	20,9	20,4	21,0	
Податковий коефіцієнт	30,8	30,6	30,6	30,7	31,4	31,9	35,3	34,0	32,3	32,5	
Темп приросту реального ВВП	7,5	6,5	9,5	10,4	7,9	-5,3	-14,7	2,5	8,3	4,7	1,6

Закінчення табл. 3

Показник	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
<i>Литва</i>											
Частка у ВВП, %:											
ПДВ	6,7	6,4	7,1	7,6	8,1	8,0	7,4	7,9	7,9	7,7	
податку на прибуток	1,4	1,9	2,1	2,8	2,6	2,7	1,8	1,0	0,8	1,3	
ПДФО	6,5	6,8	6,8	6,8	6,6	6,5	4,1	3,6	3,5	3,5	
загальної суми податків	19,5	19,8	20,3	20,9	21,0	21,1	17,6	16,6	16,2	16,2	
Податковий коефіцієнт	28,8	28,9	29,1	30,0	30,2	30,7	30,4	28,5	27,4	27,2	
Темп приросту реального ВВП	—	—	—	7,4	11,1	2,6	-14,8	1,6	6,1	3,8	3,3
<i>Румунія</i>											
Частка у ВВП, %:											
ПДВ	7,2	6,7	8,1	7,9	8,1	7,9	6,6	7,6	8,7	8,5	
податку на прибуток	2,8	3,2	2,7	2,8	3,1	3,0	2,7	2,3	2,4	2,2	
ПДФО	2,8	2,9	2,3	2,8	3,3	3,4	3,5	3,3	3,3	3,5	
загальної суми податків	18,2	18,1	18,2	18,8	19,3	18,7	17,5	18,1	19,4	19,5	
Податковий коефіцієнт	27,7	27,2	27,8	28,5	29,0	28,0	26,9	26,8	28,4	28,3	
Темп приросту реального ВВП	5,5	8,4	4,2	8,1	6,9	8,5	-7,1	-0,8	1,1	0,6	3,4

*Джерело:* складено за: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2014 edition. — Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2014. — р. 174 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2014/report.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf); Eurostat [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&rcode=tec00115&plugin=1>.

Реалізація податкової реформи, як і очікувалося, сприяла активізації підприємницької діяльності, а отже, економічному зростанню. Зокрема, реальний ВВП у Словаччині в 2005 р. збільшився на 6,5 % (порівняно з 5,2 % у 2004 р.), а в наступних два роки темп приросту ВВП став ще вищим — 8,3 і 10,7 % відповідно. Світова фінансово-економічна криза поширилася на Словаччину лише у 2009 р., коли її ВВП скоротився на 5,3 %. Проте вже у 2010 р. темп його приросту становив 4,8 %, таким чином, Словаччина за цим показником була другою в ЄС (після Люксембургу).

Про фіскальні наслідки податкової реформи в Словаччині свідчать дані табл. 3, згідно з якими частка ПДФО у ВВП після 2003 р. зменшилася, так і не досягнувши протягом 2004—2012 рр. дореформеного рівня; частка податку на прибуток скоротилася лише на 0,2 в. п., проте вже через рік почала зростати, перевищивши у 2006 р. дореформений рівень, що вказує на позитивний вплив зниження ставки податку на підприємницьку діяльність (хоч і з певним часовим лагом). Одразу почала збільшуватися лише частка ПДВ у ВВП (позитивна динаміка спостерігалася впродовж двох років) — вочевидь, унаслідок скасування пільгової ставки податку. Згодом пільги стали відновлюватись: у 2007 р. було запроваджено 10-відсоткову ставку для ліків і деякої іншої медичної й фармацевтичної продукції, а з 2008 р. пільгову ставку почали застосовувати до книг, що спричинило погіршення фіскальної ефективності ПДВ.

Загальний рівень податкового навантаження на економіку, визначений за допомогою частки податків у ВВП, у 2004 р. знизився з 19,1 до 18,4 % (перевищивши лише відповідний показник у Румунії), а податковий коефіцієнт — з 32,9 до 31,5 %. У наступні роки тенденція до зниження податкового навантаження посилилася, через що частка податків у ВВП у 2010 р. зменшилася до 15,8 %, а податковий коефіцієнт — до 28,1 %. Це стало однією з причин формування надмірного бюджетного дефіциту, котрий сягнув 7,5 % ВВП, та здійснення низки заходів із метою його скорочення за рішенням Європейської комісії — так званої процедури надмірного дефіциту (Excessive Deficit Procedure, EDP), яка в Словаччині проводилася протягом 2010—2014 рр. [2].

У процесі реалізації EDP Словаччина відмовляється від ідеї “єдиного податку”: у 2011 р. підвищено ставку ПДВ (до 20 %), з 1 січня 2013 р. — ставку податку на прибуток (до 23 %), а також відбувається перехід від пропорційного до малопрогресивного ПДФО, котрий справляється за двома ставками — 19 і 25 % (підвищена ставка застосовується до податкової бази, що в 176,8 раза більша за дійсний прожитковий мінімум). Із 1 січня 2014 р. у країні запроваджено так звану податкову ліцензію, якою передбачається сплата мінімального податку на прибуток кожним платником незалежно від того, що він отримує — прибуток чи збиток. Встановлюється три розміри мінімального податку:

1) для невеликих компаній, не зареєстрованих як платники ПДВ, чий річний дохід не перевищує 500 тис. євро, — 480 євро на рік;

2) для компаній із річним доходом не більше ніж 500 тис. євро, зареєстрованих як платники ПДВ, — 960 євро на рік;

3) для великих корпорацій із оборотом понад 500 тис. євро — 2880 євро на рік.

**Румунія.** У цій країні нейтральна модель податків на доходи з єдиною ставкою 16 % запроваджена у 2005 р. Цьому передувала прогресивна система оподаткування доходів фізичних осіб із максимальною ставкою 40 % і податок на прибуток у розмірі 25 % (до 2000 р. — 38 %). Найбільш вдалою в Румунії, з фіскальної точки зору, була реформа ПДФО, фіскальна ефективність якого знизилася лише у 2005 р. Протягом наступних років вона зростала, що свідчило про позитивну реакцію економічних агентів, зокрема в контексті зменшення масштабів тінізації доходів. Зниження на 9 в. п. ставки податку на прибуток призвело до падіння його фіскальної ефективності з 3,2 до 2,7—2,8 % ВВП. Однак уже через два роки вона майже досягла свого пореформеного рівня, зазнавши зниження в умовах кризи та посткризового відновлення економіки.

Незважаючи на зменшення ставок податків на доходи, загальний рівень оподаткування румунської економіки підвищується (за винятком кризового 2009 р.), особливо в 2011—2012 рр., завдяки збільшенню у 2010 р. стандартної ставки ПДВ із 19 до 24 %. Це запобігло виникненню в країні надмірного бюджетного дефіциту й державного боргу.

Щодо економічних ефектів податкової реформи слід зазначити, що протягом 2006—2008 рр., після зниження темпів реального економічного зростання у 2005 р., вони утримуються на доволі високому рівні (6,9—8,5 %). При цьому під час світової кризи економіка Румунії зазнає меншого падіння, ніж Естонії та Литви, проте воно триває довше, ніж у інших досліджуваних країнах, — не лише у 2009 р., а й у 2010 р.

**Болгарія.** Перехід до єдиної ставки ПДФО та податку на прибуток підприємств у цій державі відбувся у 2008 р. Цьому передувало поетапне зниження ставки податку на прибуток (з 23,5 % у 2003 р. до 19,5 % у 2004 р., 15 % у 2005 р. і 10 % у 2007 р.) та максимальної ставки ПДФО (із 40 % у 2000 р. до 38 % у 2001 р., 29 % у 2002 р. і 24 % у 2005 р.). У 2008 р. замість прогресивного запроваджується пропорційний ПДФО зі ставкою 10 %. На відміну від Словаччини перехід до єдиної (до того ж найнижчої на теренах ЄС) ставки податків на доходи юридичних і фізичних осіб у Болгарії відбувся напередодні світової фінансової кризи, що знівелювало його позитивний вплив на економічну динаміку, підтвердженням чого є зменшення у 2009 р. реального ВВП країни на 5 %.

Фінансово-економічна криза позначилася також на фіскальних результатах податкової реформи: якщо частка податку на прибуток у ВВП у 2007 р., попри зменшення його ставки до 10 %, зростає з 2,1 до 4,4 %, то починаючи з 2008 р. вона стала знижуватися, хоча навіть у кризові роки залишалася вищою

за пореформений рівень. Останнє вказує на сприятливий вплив радикального зменшення ставки податку на прибуток на підприємницьку діяльність та масштаби зниження об'єкта оподаткування. Натомість зменшення ставки ПДФО не привело до істотної детінізації доходів громадян, про що свідчить динаміка частки податку у ВВП протягом 2008—2012 рр., котра так і не досягла пореформеного рівня.

Незважаючи на помітне послаблення податкового навантаження на доходи юридичних і фізичних осіб у Болгарії, частка загальної суми податків у ВВП не зазнала радикальних змін. У поєднанні з поміркованою політикою державних видатків це вберегло країну від значного бюджетного дефіциту (його максимальний рівень становив -4,3 % у 2009 р.) і державного боргу.

**Литва.** Ця держава запровадила єдину ставку податків на доходи найпізніше серед досліджуваних країн — у 2010 р. Це відбулося внаслідок поетапного зниження ставки ПДФО (з 33 до 15 %), який уже з 1994 р. набув пропорційного характеру, та ставки податку на прибуток. Зміна останньої відбувалася нелінійно: в період 1995—2002 рр. її поетапно зменшено з 29 до 15 %; у 2006 р. підвищено до 19 %; протягом наступних двох років знову знижено (спочатку до 18 %, а згодом до 15 %); у 2009 р., у пошуках шляхів зменшення бюджетного дефіциту, котрий сягнув -9,4 % ВВП, ставку податку на прибуток збільшено до 20 %, а з 2010 р. встановлено на рівні 15 %.

Розглянемо, як перегляд ставок податку на прибуток позначився на його фіскальній ефективності. Унаслідок зниження у 2002 р. ставки податку з 24 до 15 % його частка у ВВП підвищилася (з 0,5 % у 2001 р. до 2,1 % у 2005 р.), що свідчить про поступово наростаючу позитивну реакцію суб'єктів господарювання на таке зниження. Не викликало невдоволення в них і збільшення ставки податку у 2006 р. Проте її підвищення в кризовому 2009 р., коли реальний ВВП скоротився на 14,8 %, зумовило падіння фіскальної ефективності податку до 1,8 % ВВП порівняно з 2,7 % у 2008 р. Подальше зниження ставки податку супроводжувалося зменшенням його частки у ВВП, яка дещо зросла лише у 2012 р. Характерно, що на початку 2000-х років, за сприятливішої економічної кон'юнктури, податок на прибуток, котрий справлявся за ставкою 15 %, мав вищу фіскальну ефективність, ніж у несприятливий посткризовий період. Із зазначеного випливає, що, по-перше, зниження ставки податку на прибуток дає кращі фіскальні результати під час економічного піднесення; по-друге, збільшувати ставку податку на прибуток в умовах кризи недоцільно.

Варто зауважити, що зменшення ставки пропорційного ПДФО з 33 до 24 % не мало істотних фіскальних наслідків. Вони з'явилися після її зниження до 15 %.

Із метою компенсації втрат доходів бюджету від перегляду ставок податків на доходи було підвищено стандартну ставку ПДВ (у 2009 р. із 18 до 19 %, а з 2010 р. — до 21 %), проте це не поліпшило фіскальної ефективності податку

(вона зменшилася з 8 до 7,4 %, а з 2010 р. дещо збільшилася — до 7,9 %). Як наслідок, скоротилася й частка загальної суми податків у ВВП.

Непослідовність політики оподаткування доходів юридичних осіб не могла не позначитися на економічних ефектах податкової реформи. Незважаючи на це, загалом після її реалізації темп приросту реального ВВП у Литві зріс до 6,1 %. І хоча в наступні роки цей показник дещо знизився, він залишався вищим, ніж у інших країнах досліджуваної групи (за винятком Естонії).

Усе зазначене дає підстави зробити такі висновки:

1. Податкові системи розвинутих країн ЄС є типовими для так званих держав загального добробуту. Вони характеризуються доволі високим рівнем граничних ставок ПДФО, податку на прибуток корпорацій і загального податкового навантаження на економіку. У постсоціалістичних країнах — членах ЄС здебільшого сформувалися податкові системи, характерні для ліберальних держав.

2. Серед постсоціалістичних країн ЄС лише в трьох (Словенії, Хорватії та Польщі) збереглися прогресивні системи оподаткування доходів фізичних осіб із доволі високими максимальними ставками податку. У 2013 р. до цих держав долучилися Словаччина й Чехія з малопрогресивними податками на доходи, які утримуються за двома ставками. У Словаччині та Хорватії прогресивний ПДФО поєднується з порівняно високим податковим навантаженням на прибуток підприємств, а в Хорватії — ще й на споживання (рівень стандартної ставки ПДВ є одним із найвищих — 25 %).

3. Високі ставки основних податків спричинили відповідний рівень податкового навантаження на економіку (що вимірюється за допомогою як частки податків у ВВП, так і податкового коефіцієнта) в таких країнах, як Хорватія (24,3 і 35,7 %) та Словенія (22,4 і 37,6 %). Його найвищий (серед постсоціалістичних країн — членів ЄС) рівень в Угорщині (26 і 39,2 %) склався за 20,6-відсоткової ставки податку на прибуток і найбільшої, 27-відсоткової, ставки ПДВ.

Найнижчим рівень податкового навантаження є в Литві (16,2 і 27,2 %) та Словаччині (15,8 і 28,3 %), а за податковим коефіцієнтом — ще й у Болгарії (27,9 %) та Латвії (27,9 %), що загалом можна пояснити невеликими ставками податків на доходи й ПДВ (найнижчою ставкою ПДВ серед постсоціалістичних країн ЄС є ставка в розмірі 20 %).

4. Найбільш динамічною є економіка в постсоціалістичних країнах ЄС із найменшим податковим навантаженням — Латвії, Литві та Словаччині. Виняток становить Естонія, де високі темпи економічного зростання мають місце за помірного податкового навантаження. Найменш динамічною є економіка в Хорватії, Угорщині та Словенії — державах із найвищим рівнем податкового навантаження.

5. Найуспішнішою в контексті впливу на макроекономічну динаміку лібералізація податкових систем була в Словаччині й Естонії. Щоправда, в

Словаччині зниження податкового навантаження в поєднанні зі збільшенням державних видатків спричинило загострення фіскальних дисбалансів та, як наслідок, реалізацію “процедури надмірного бюджетного дефіциту”, у процесі котрої країна була змушена відмовитися від ідеї “єдиного податку” й підвищити ставки основних податків.

б. Одним із проявів лібералізації оподаткування є запровадження нейтральних податків на доходи, в т. ч. запровадження єдиної ставки оподаткування доходів юридичних і фізичних осіб. Аналіз ефектів таких фіскальних заходів показав, що встановлення єдиної ставки податків на доходи в п’яти постсоціалістичних країнах ЄС мало здебільшого позитивні економічні й фіскальні результати. Причому, попри значне одночасне зниження ставок податків на доходи, в жодній країні не спостерігалось масштабного скорочення податкових надходжень до бюджетів.

Отже, досвід проведення ліберальних податкових реформ у країнах ЄС, передусім постсоціалістичних, підтверджує доцільність (завдяки створенню сприятливих умов для економічного зростання) та можливість (через отримання переважно нейтральних фіскальних ефектів) реалізації аналогічної реформи в Україні. Потреба в ній зростає, зокрема, внаслідок високого рівня податкового навантаження на вітчизняну економіку, яке навіть у кризовому 2014 р., коли через зниження ділової активності скоротилися податкові надходження до бюджету, становило 23,5 % ВВП, а в 2012 р. — 24,7 % порівняно з 20,5 % у постсоціалістичних країнах — членах ЄС.

Враховуючи масштабні заходи з фіскальної консолідації, вжиті наприкінці 2014 р., податкове навантаження в Україні має ще посилитися. Так, за підсумками шести місяців 2015 р. частка податків у ВВП уже збільшилася до 26,5 %. Між тим, як слушно зауважує Р. Берд, для того щоб підвищити рівень оподаткування, країна має бути більш розвинутою [3], або, іншими словами, тільки розвинуті країни можуть дозволити собі мати високий рівень оподаткування. Отже, рекомендації з податкової політики міжнародних організацій для країн, що розвиваються, та з трансформаційною економікою, як правило, зводяться до запровадження податків із широкою базою й низькими ставками, оскільки такі податки більшою мірою сприяють економічному зростанню, а також обмежують можливості для адміністративної корупції та ухилення від сплати податків, що може бути додатковим аргументом на користь лібералізації оподаткування в Україні.

Як головний аргумент проти ліберальних податкових реформ зазвичай наводяться їх негативні фіскальні наслідки, що можуть призвести до збільшення бюджетного дефіциту. Уникнути цих наслідків можна за допомогою таких заходів: розширення податкової бази, в т. ч. шляхом перегляду системи податкових пільг (до речі, подібний перегляд, а не лише зниження податкових ставок є обов’язковою ознакою ліберальної податкової реформи); підвищення



ставок податків, більш нейтральних щодо економічного зростання, як правило ПДВ і акцизів; запровадження нових податків; скорочення державних витрат. Найдієвішими в контексті впливу на економічне зростання заходами є розширення податкової бази за рахунок скасування низки пільг та зменшення державних витрат, особливо в разі їх високої корупційної складової та неефективного використання бюджетних коштів. Наголошуємо, що відсутність у концепції ліберальної податкової реформи хоча б одного з перелічених компенсаційних заходів негативно позначиться на державному бюджеті.

Важливим питанням ліберальної податкової реформи є правильний вибір часу її проведення. Досвід показує, що найчастіше стимули до здійснення таких реформ з'являються під час економічної кризи, оскільки зниження податкових ставок може пом'якшити її наслідки для економічних агентів, створивши передумови виведення економіки на траєкторію зростання до настання піку кризи. Проте в умовах спаду ділової активності негативні фіскальні ефекти податкової лібералізації посилюються, а це загрожує не лише звуженням фіскального простору для проведення реформи, а й поглибленням фіскальних дисбалансів, що може дискредитувати саму ідею податкової лібералізації. Таким чином, проводити ліберальні податкові реформи найкраще в період економічного зростання, що й підтверджує досвід їх реалізації в країнах ЄС. Поки триває криза, як зазначається в робочому документі ОЕСР "Реформи в проведенні економічної політики та економічне зростання", варто розробити концепцію податкової реформи та чекати відповідного моменту для її реалізації. Політики можуть, наприклад, намагатися здобути політичну підтримку в межах власної партії, перш ніж концепція такої податкової реформи буде представлена суспільству [4].

Не торкаючись питання, на яку величину доцільно знижувати податкові ставки при проведенні в Україні ліберальної податкової реформи, зупинимося лише на двох аспектах: ставки яких податків треба знизити та на які податки варто встановити однакові ставки. Відповідь на перше питання перебуває в площині визначення рейтингу окремих податків за їхнім впливом на економічне зростання. Згідно з Рекомендаціями ОЕСР, найменш деформуючу дію на довгостроковий ВВП мають періодичні податки на нерухоме майно. У середині рейтингу — податки на споживання та інші податки на власність, а нижні позиції займають податки на доходи фізичних осіб і на прибуток корпорацій як найбільш деформуючі. Отже, основним інструментом реалізації орієнтованих на економічне зростання податкових реформ є зменшення ставок податків на доходи юридичних і фізичних осіб.

Стосовно доцільності зміни ставки ПДВ слід зауважити, що ні її рівень в Україні (нижчий, ніж у середньому в постсоціалістичних країнах — членах ЄС), ні досвід проведення ліберальних податкових реформ у державах ЄС, у ході котрих ставки ПДВ, як правило, не зменшувалися (за винятком Чехії та Словаччини, хоча й у Словаччині зниження стандартної ставки ПДВ

супроводжувалося скасуванням пільгової ставки), ні рекомендації ОЕСР щодо доцільності перенесення податкового навантаження з доходів на споживання у процесі формування податкових систем, які сприяють економічному зростанню, ні, нарешті, передбачені заходи з розв'язання проблеми своєчасного відшкодування ПДВ в Україні, що дасть змогу зробити ПДВ нейтральним для суб'єктів підприємницької діяльності, не вимагають зниження ставки цього податку. Більше того, оскільки частка ПДВ у доходах зведеного бюджету України є найвищою, воно створює серйозну загрозу стану державних фінансів.

Відповідь на друге питання залежить від того, чи має встановлення однакових ставок податку економічний сенс. Згідно з теорією оподаткування, економічні наслідки може мати тільки запровадження однакової ставки податків на доходи фізичних осіб і прибуток корпорацій. Зокрема, як уже зазначалося, за допомогою цього заходу забезпечується нейтральність податків щодо вибору правових форм організації бізнесу. Отже, закріплення ставок ПДВ і ЄСВ на однаковому з податками на доходи рівні — це лише красива картинка в презентації, а не економічно обґрунтоване рішення.

Пропонуючи доволі значне зниження ставок основних податків, розробники концепції радикальної податкової реформи не вбачають потреби в перегляді системи податкових пільг (принаймні такий висновок можна зробити з презентації концепції), за винятком скасування податкової соціальної пільги через удосконалення системи податкових знижок. Утім, скасування саме цієї пільги суперечить і нормативним вимогам оподаткування доходів фізичних осіб (такою вимогою є звільнення від оподаткування доходів, що забезпечують задоволення найнагальніших потреб індивідів, — прожиткового мінімуму доходів), і вимогам соціальної справедливості в оподаткуванні, й практиці прибуткового оподаткування в країнах ЄС. А обґрунтування скасування соціальної пільги вдосконаленням системи податкових знижок не витримує жодної критики, оскільки це різні за своєю природою пільги, які мають неоднакове спрямування (так, соціальна пільга запроваджується задля забезпечення прожиткового мінімуму з власного доходу принаймні незаможних громадян<sup>1</sup>; а податкові знижки — з метою заохочення платників до корисної, з точки зору суспільства, діяльності), тож замінити одну пільгу іншими не можна.

Одним із найрадикальніших заходів податкової реформи в Україні (причому не лише її ліберального варіанта) є зниження ставки ЄСВ до 20 % (а за концепцією Міністерства фінансів — ще й скасування цього внеску з 2018 р.).

<sup>1</sup> Як писав Й. Ланг, “доки платник податку в змозі забезпечити прожитковий мінімум із власного доходу, не можна відбирати в нього податками таку спроможність. Податкова амністія невеликого доходу (вільним для сплати податку Й. Ланг називав дохід, очищений від немитних приватних витрат. — *Авт.*) є пріоритетнішою за соціальні послуги” (*див.*: Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы / Й. Ланг ; Федер. мин-во финансов. — Бонн, 1993. — С. 185).

Фіскальні, економічні й соціальні наслідки такого нововведення нами вже проаналізовано [5]. Наразі хотілося б розглянути реформу ЄСВ під іншим кутом зору — в контексті скасування внеску для найманих працівників. По-перше, такий крок суперечить практиці країн ЄС, де тягар соціальних платежів розподіляється між роботодавцями й найманими працівниками; по-друге, він був би зрозумілим, якби скасування внеску працівників до Пенсійного фонду України в межах солідарної пенсійної системи супроводжувалося його запровадженням у межах накопичувальної. За інших умов доцільність такого нововведення вбачається сумнівною.

Не можна залишити поза увагою ще одну дискусійну пропозицію, тим більше, що вона міститься в концепціях і Міністерства фінансів України, й Комітету Верховної Ради України з питань податкової та митної політики. Ідеться про запровадження мораторію на три роки на внесення змін до податкового законодавства. Навіть якщо маються на увазі не будь-які зміни (мораторій на них є неможливим у принципі, особливо коли мова йде про розроблення й ухвалення нового Податкового кодексу), а лише відстрочення запровадження нових податків, зміна ставок податків і ЄСВ та перегляд системи податкових пільг, така пропозиція містить у собі серйозні ризики для держави. Ці ризики є тим більшими, чим масштабніше зниження податкових ставок пропонується. Не виключено, що через його фіскальні наслідки держава буде змушена вжити реверсних заходів або шукати компенсатори втрат бюджету. До речі, окремі країни — члени ЄС неодноразово вдавалися до таких кроків. Крім того, не можна не враховувати можливість зміни економічної ситуації в державі чи настання надзвичайних подій, котрі вимагатимуть непередбачених витрат, а отже, й збільшення податкових надходжень. Запровадження мораторію на зміни податкового законодавства позбавить уряд можливості оперативної й адекватної реакції на можливі загрози, проводити податкову політику, що відповідає вимогам не лише стабільності, а й гнучкості.

Не піддаючи сумніву важливість стабілізації податкового законодавства, вважаємо найкращим способом її досягнення відмову держави від внесення необґрунтованих змін до такого законодавства та забезпечення передбачуваності<sup>1</sup> й прозорості його коректив. Із цією метою потрібно розробити стратегію реформування податкової системи України, котра включатиме заходи як на коротко-, так і на середньострокову перспективу (це доцільно й з огляду на запровадження в державі середньострокового бюджетного планування), а також проводити ефективну комунікаційну політику, що має не тільки охоплювати всі етапи розроблення й реалізації стратегії реформування вітчизняної податкової системи, а й передбачати роз'яснення для широких верств

---

<sup>1</sup> Підвищення фіскальної невизначеності зменшує інвестиції в підприємницьку діяльність та придбання споживчих товарів тривалого користування, а отже, негативно впливає на економічне зростання.

населення необхідності пропонованих податкових новацій та очікуваних фінансових, економічних і соціальних результатів їх уведення.

Підсумовуючи викладене, варто ще раз наголосити на тому, що Україна потребує ліберальної податкової реформи, проте виваженої й прорахованої, підкріпленої зниженням державних витрат та радикальним зменшенням їх корупційної складової. Фінансова лібералізація за інших сприятливих умов (ефективної судової реформи та боротьби з корупцією, виваженої регуляторної політики) може створити сприятливі умови для поліпшення інвестиційного клімату в країні та прискорення економічного зростання.

### Список використаних джерел

1. Оравець Я. Введение 19-процентного единого налога в Словакии за полтора года / Я. Оравец [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://polit.ru/article/2006/12/20/oravec/>.
2. The corrective arm of the Stability and Growth Pact (SGP). Excessive Deficit Procedure (EDP) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/economic\\_governanct/sgp/corrective\\_arm/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governanct/sgp/corrective_arm/index_en.htm).
3. Bird R. Taxation and Development / R. Bird // The World Bank. Economic Premise. — 2010. — October, № 34 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://siteresourcesworld-bank.org/INTDEBTDEPT/Resources/468980-1172763902832/3508188-1286222049323/PREMEconPrem34.pdf>.
4. Tax Policy Reform and Economic Growth // Tax Policy Study № 20. — OECD Publishing, 2010. — 154 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reform-and-economic-growth\\_9789264091085-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reform-and-economic-growth_9789264091085-en).
5. Соколовська А. М. Реформа єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в Україні / А. М. Соколовська // Фінанси України. — 2015. — № 7. — С. 7—23.

### References

1. Oravec, Ya. (n. d.). Vvedenie 19-procentnogo edinogo naloga v Slovaki v poltora goda [The introduction of 19 percent single tax in Slovakia in one and half year]. *polit.ru*. Retrieved from <http://polit.ru/article/2006/12/20/oravec/>.
2. The corrective arm of the Stability and Growth Pact (SGP). Excessive Deficit Procedure (EDP) (n. d.). *ec.europa.eu*. Retrieved from [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/economic\\_governanct/sgp/corrective\\_arm/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governanct/sgp/corrective_arm/index_en.htm).
3. Bird, R. (2010, October). Taxation and Development. *The World Bank. Economic Premise*, 34. Retrieved from <http://siteresourcesworld-bank.org/INTDEBTDEPT/Resources/468980-1172763902832/3508188-1286222049323/PREMEconPrem34.pdf>.
4. Tax Policy Reform and Economic Growth. (2010). *Tax Policy Study No. 20. OECD Publishing*. Retrieved from [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reform-and-economic-growth\\_9789264091085-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reform-and-economic-growth_9789264091085-en).
5. Sokolov's'ka, A. M. (2015, July). Reforma yedynoho vnesku na zahal'noobov'yazkove derzhavne social'ne strakhuvannya v Ukraini [Reform of the single contribution for compulsory state social insurance in Ukraine]. *Finansy Ukrainy* [Finance of Ukraine], 7, 7-23.