

І. О. Луніна, Н. Б. Фролова

МІЖНАРОДНІ ТЕНДЕНЦІЇ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ У ПІСЛЯКРИЗОВИЙ ПЕРІОД 2008—2014 РР. ТА УРОКИ ДЛЯ УКРАЇНИ

Стаття присвячена вивченню міжнародного досвіду реформування податкових систем у післякризовий період (2008—2014 рр.) та узагальненню основних підходів до консолідації державних фінансів у країнах — членах ОЕСР у частині формування їхніх податкових доходів. На основі емпіричного аналізу рівня й динаміки надходжень, а також ставок основних бюджетоутворюючих податків досліджено наслідки застосування інструментів податкового стимулювання суб'єктів господарювання для дохідної частини бюджету країн ОЕСР у коротко- та середньостроковому періодах. Виявлено важливі зміни рівня надходжень залежних від економічної кон'юнктури податків, а саме податків на доходи фізичних і юридичних осіб, та надходжень від оподаткування товарів і послуг, зокрема податку на додану вартість. Значну увагу приділено ініціативам різних країн — членів ОЕСР щодо розширення податкових баз із метою акумуляції додаткових податкових надходжень, насамперед шляхом залучення до бюджету нових податків, якими обкладаються одержувачі високих доходів і підприємства. Зокрема, обгрунтовано основні переваги й недоліки мінімального податку на прибуток підприємств, запровадженого в Словаччині у 2014 р. із метою зменшення бюджетних втрат унаслідок ухилень від сплати податків у сучасних умовах економічної нестабільності. Окреслено основні напрями вдосконалення вітчизняної податкової системи в умовах зниження податкових надходжень, пов'язаного зі спадом економічної активності підприємств і скороченням попиту на певні оподатковувані товари (послуги), та мінімізації негативного впливу цих факторів на стан державних фінансів України.

Ключові слова: податкові надходження, фінансова-економічна криза, консолідація державних фінансів.

Рис. 1. Табл. 6. Літ. 7.

И. А. Лунина, Н. Б. Фролова

МЕЖДУНАРОДНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ В ПОСЛЕКРИЗИСНЫЙ ПЕРИОД 2008—2014 ГГ. И УРОКИ ДЛЯ УКРАИНЫ

Статья посвящена изучению международного опыта реформирования налоговых систем в посткризисный период (2008—2014 гг.) и обобщению основных подходов к консолидации государственных финансов в странах — членах ОЭСР в части формирования их налоговых доходов. На основе эмпирического анализа уровня и динамики поступлений, а также ставок основных бюджетобразующих налогов исследованы последствия применения инструментов налогового стимулирования субъектов хозяйствования для доходной части бюджета стран ОЭСР в кратко- и среднесрочном периодах. Выявлены важные изменения уровня поступлений зависящих от экономической конъюнктуры налогов, а именно налогов на доходы физических и юридических лиц, и поступлений от налогообложения товаров и услуг, в частности налога на добавленную стоимость. Значительное внимание уделено инициативам различных стран — членов ОЭСР по расширению налоговых баз с целью аккумуляции дополнительных налоговых поступлений прежде всего путем привлечения в бюджет новых налогов, которыми облагаются получатели высоких доходов и предприятия. В частности, обоснованы ключевые преимущества и недостатки минимального налога на прибыль предприятий, введенного в Словакии в 2014 г. с целью уменьшения бюджетных потерь вследствие уклонения от уплаты

© Луніна І. О., Фролова Н. Б., 2015

налогов в современных условиях экономической нестабильности. Очерчены основные направления совершенствования отечественной налоговой системы в условиях снижения налоговых поступлений, связанного со спадом экономической активности предприятий и сокращением спроса на определенные облагаемые налогами товары (услуги), и минимизации негативного влияния этих факторов на состояние государственных финансов Украины.

Ключевые слова: налоговые поступления, финансово-экономический кризис, консолидация государственных финансов.

Inna Lunina, Nataliya Frolova

INTERNATIONAL TRENDS OF TAX SYSTEM REFORMATION IN POST-CRISIS PERIOD OF 2008—2014 AND LESSONS FOR UKRAINE

The purpose of the article is to study international experience of tax reforms in the post-crisis period (2008-2014) and to summarize the main approaches to the public finance consolidation in OECD countries in terms of their tax revenues accumulation. The short and medium term effects of the use of tax incentives for businesses on the government revenues of OECD countries are investigated on the basis of empirical analysis of the level and dynamics of tax revenues as well as rates of major budget revenue generating taxes. It is defined that important trends in changes of level of tax revenues dependent on economic situation, namely income and profit taxes, and level of revenues from taxation of goods and services (in particular, VAT). The article pays attention to the initiatives of different OECD countries as regard to expanding their tax bases in order to accumulate additional tax revenues primarily by introducing new budget taxes imposed on recipients of high incomes and companies. Thus, the author has substantiated the main advantages and disadvantages of minimum corporate income tax that was introduced in Slovakia in 2014 in an attempt to reduce their budget losses due to the vast tax evasion in a current volatile economic environment. The conclusions of the article contain fundamental objectives of national tax system improvement in the environment of tax revenue reduction associated with economic activity recession of enterprises and decline of demand for certain taxable goods (services), as well as of minimization the negative impact of these factors on the state of public finances in Ukraine.

Keywords: tax revenues, financial and economic crisis, consolidation of public finances.

JEL classification: G01, G28, H21.

Унаслідок фінансово-економічної кризи в більшості країн Європи та світу скоротилися бюджетні надходження податків і обов'язкових зборів. Наприклад, серед країн Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) таке скорочення протягом 2007—2009 рр. спостерігалось в 27-и із 34 країн і становило в середньому 1,5 в. п. відносно ВВП. Особливо сильного удару світова фінансова криза завдала державним фінансам таких країн ОЕСР, як Австралія, Ізраїль, Нова Зеландія, Польща, Чилі, США, де бюджетні надходження податків і обов'язкових зборів у 2009 р. зменшилися порівняно з 2007 р. більш ніж на 3 в. п. відносно ВВП, а в Іспанії та Ісландії — більш ніж на 6 в. п. (табл. 1).

Як видно з табл. 1, навіть у 2013 р., тобто шість років по тому, в більшості цих країн податкові надходження не зросли принаймні до докризового рівня (2007 р.).

Експерти Інституту економіки та прогнозування НАН України вже аналізували ініціативи різних країн щодо застосування заходів бюджетно-податкової політики з метою виходу із фінансово-економічної кризи. Значна увага

Таблиця 1. Динаміка податкових надходжень у країнах ОЕСР протягом 2007—2013 рр., % ВВП

Країна	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Зміна за період 2007—2009 рр., в. п.	Зміна за період 2007—2013 рр., в. п.
Австралія	29,6	27,0	25,8	25,6	26,3	27,3	н/д	-3,9	-2,3*
Австрія	40,5	41,4	41,0	40,9	41,0	41,7	42,5	0,4	2,0
Бельгія	42,4	42,9	42,0	42,4	42,9	44,0	44,6	-0,4	2,2
Великобританія	34,1	34,0	32,3	32,8	33,6	33,0	32,9	-1,8	-1,2
Греція	30,9	31,2	29,6	31,1	32,5	33,7	33,5	-1,4	2,6
Данія	47,7	46,6	46,4	46,5	46,6	47,2	48,6	-1,3	0,9
Естонія	31,1	31,3	34,9	33,2	31,9	32,1	31,8	3,8	0,7
Ізраїль	34,7	32,1	29,8	30,6	30,9	29,6	30,5	-4,9	-4,1
Ірландія	30,4	28,6	27,0	26,8	26,7	27,3	28,3	-3,4	-2,1
Ісландія	38,7	35,1	32,0	33,3	34,5	35,3	35,5	-6,7	-3,2
Іспанія	36,4	32,2	29,8	31,4	31,2	32,1	32,6	-6,6	-3,8
Італія	41,7	41,5	41,9	41,5	41,4	42,7	42,6	0,2	1,0
Канада	32,3	31,6	31,4	30,5	30,4	30,7	30,6	-0,9	-1,7
Корея	24,8	24,6	23,6	23,2	24,0	24,8	24,3	-1,2	-0,5
Люксембург	37,2	37,2	39,0	38,0	37,5	38,5	39,3	1,8	2,2
Мексика	17,6	20,7	17,2	18,5	19,5	19,6	19,7	-0,4	2,1
Нідерланди	36,3	36,6	35,4	36,1	35,9	36,3	н/д	-0,9	0*
Німеччина	34,9	35,3	36,1	35,0	35,7	36,5	36,7	1,2	1,7
Нова Зеландія	34,5	33,5	31,0	31,0	31,4	33,0	32,1	-3,5	-2,4
Норвегія	42,9	42,1	42,0	42,6	42,7	42,3	40,8	-0,9	-2,2
Польща	34,5	34,2	31,3	31,3	31,8	32,1	н/д	-3,1	-2,4*
Португалія	31,3	31,3	29,5	30,0	32,0	31,2	33,4	-1,8	2,1
Словаччина	28,8	28,7	28,4	27,7	28,3	28,1	29,6	-0,4	0,8
Словенія	37,1	36,4	36,2	36,7	36,3	36,5	36,8	-0,9	-0,3
США	26,9	25,4	23,3	23,7	24,0	24,4	25,4	-3,6	-1,5
Туреччина	24,1	24,2	24,6	26,2	27,8	27,6	29,3	0,6	5,2
Угорщина	39,6	39,5	39,0	37,6	36,9	38,5	38,9	-0,6	-0,7
Фінляндія	41,5	41,2	40,9	40,8	42,0	42,8	44,0	-0,6	2,5
Франція	42,4	42,2	41,3	41,6	42,9	44,0	45,0	-1,1	2,7
Чехія	34,3	33,5	32,4	32,5	33,4	33,8	34,1	-1,9	-0,2
Чилі	22,8	21,4	17,2	19,5	21,2	21,4	20,2	-5,6	-2,6
Швейцарія	26,1	26,7	27,1	26,5	27,0	26,9	27,1	1,0	0,9
Швеція	44,9	43,9	44,0	43,1	42,3	42,3	42,8	-0,9	-2,1
Японія	28,5	28,5	27,0	27,6	28,6	29,5	н/д	-1,5	1,0*
У середньому по ОЕСР	34,2	33,6	32,7	32,8	33,3	33,7	34,1	-1,5	0

* Зміна за період 2007—2012 рр.

Джерело: розраховано за даними: OECD Revenue Statistics [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>.

при цьому приділялася зменшенню бюджетних ризиків, обумовлених передусім ухиленням від сплати податків та надмірним податковим навантаженням на фінансові ресурси підприємств [1; 2, с. 116—122]. Однак узагальнення досвіду багатьох країн свідчить про те, що основними причинами зниження рівня податкових надходжень та змін у їх складі в кризовий і післякризовий періоди були структурні зміни в економіці, й насамперед послаблення економічної активності, зростання безробіття, зменшення обсягів споживання товарів і послуг, тобто зміни мали переважно “автоматичний” характер [3, с. 17]. Звідси випливає, що важливою передумовою відновлення обсягів податкових надходжень та забезпечення консолідації державних фінансів є створення сприятливих умов для економічного зростання, тому реформування податкової системи має бути спрямоване на розвиток економічної й інвестиційної діяльності суб’єктів господарювання.

З огляду на зазначене, в багатьох країнах ЄС і ОЕСР у 2008—2014 рр. змінились умови оподаткування прибутку підприємств та доходів фізичних осіб, що стосувались як розміру ставок відповідних податків, так і нарахування їхньої бази [4, с. 9]. Так, із метою підвищення економічної активності в післякризовий період уряди більшості країн ОЕСР знизили ставки податку на прибуток підприємств, що включає не лише зменшення самої ставки цього податку, яка встановлюється на центральному рівні, а й (якщо є) надбавки до неї та ставок податків на прибуток, котрі стягуються додатково на регіональному чи місцевому рівні. Так, на центральному рівні ставки податку на прибуток підприємств протягом 2007—2014 рр. знизилися в 20 країнах ОЕСР. Зокрема, в Німеччині сукупна ставка податку на прибуток підприємств була зменшена вже у 2008 р. із 38,9 до 30,2 % (зберігається дотепер) за рахунок скорочення ставки цього податку на центральному рівні (з 26,4 до 15,8 %) та ставки місцевого податку на бізнес (із 17 до 14,4 %). У Швейцарії сукупна ставка податку на прибуток підприємств зменшилася з 21,3 % у 2007 р. до 21,1 % у 2013 р. за рахунок зниження ставки місцевого церковного податку, який сплачується з прибутку підприємств. У Канаді на початку 2008 р. скасовано надбавку до ставки податку на прибуток підприємств, що встановлювалася на федеральному рівні, в результаті чого сукупна ставка цього податку зменшилася на 2,6 в. п. порівняно з 2007 р., із 34 до 31,4 % (табл. 2).

Отже, як бачимо з табл. 2, показник сукупної ставки податку на прибуток підприємств у середньому по країнах ОЕСР знизився з 27 % у 2007 р. до 25,3 % у 2014 р. Ряд країн планує зменшення ставки податку на прибуток також у майбутньому. Наприклад, Франція починаючи з 2017 р. поступово скорочуватиме цю ставку до 28 % у 2020 р., тобто на 6,4 в. п. [5].

Варто зауважити, що в постсоціалістичних країнах ставки податку на прибуток підприємств є істотно нижчими, ніж у інших країнах ОЕСР, за винятком Ірландії, де така ставка дорівнює 12,5 %. Так, у Польщі, Словенії, Угорщині та Чехії вона менша за 20 %, у Естонії — 21 %. В Україні наразі ставка податку

Таблиця 2. Динаміка ставок податку на прибуток підприємств у країнах ОЕСР протягом 2007—2014 рр., %

Країна	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Зміна за період 2007—2009 рр., в. п.	Зміна за період 2007—2014 рр., в. п.
Австралія	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	0	0
Австрія	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	0	0
Бельгія	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	0	0
Великобританія	30,0	28,0	28,0	28,0	26,0	24,0	23,0	21,0	-2,0	-9,0
Греція	25,0	25,0	25,0	24,0	20,0	20,0	26,0	26,0	0	1,0
Данія	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	24,5	0	-0,5
Естонія	22,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	-1,0	-1,0
Ізраїль	29,0	27,0	26,0	25,0	24,0	25,0	25,0	26,5	-3,0	-2,5
Ірландія	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	0	0
Ісландія	18,0	15,0	15,0	18,0	20,0	20,0	20,0	20,0	-3,0	2,0
Іспанія	32,5	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	-2,5	-2,5
Італія	33,0	27,5	27,5	27,5	27,5	27,5	27,5	27,5	-5,5	-5,5
Канада	34,0	31,4	30,9	29,4	27,7	26,1	26,3	26,3	-3,1	-7,7
Корея	27,5	27,5	24,2	24,2	24,2	24,2	24,2	24,2	-3,3	-3,3
Люксембург	29,6	29,6	28,6	28,6	28,8	28,8	29,2	29,2	-1,0	-0,4
Мексика	28,0	28,0	28,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	0	2,0
Нідерланди	25,5	25,5	25,5	25,5	25,0	25,0	25,0	25,0	0	-0,5
Німеччина	38,9	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	-8,7	-8,7
Нова Зеландія	33,0	30,0	30,0	30,0	28,0	28,0	28,0	28,0	-3,0	-5,0
Норвегія	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	27,0	0	-1,0
Польща	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	0	0
Португалія	26,5	26,5	26,5	26,5	28,5	31,5	31,5	31,5	0	5,0
Словаччина	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	23,0	22,0	0	3,0
Словенія	23,0	22,0	21,0	20,0	20,0	18,0	17,0	17,0	-2,0	-6,0
США	39,3	39,3	39,2	39,2	39,2	39,1	39,1	39,1	-0,1	-0,2
Туреччина	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	0	0
Угорщина	20,0	20,0	20,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	0	-1,0
Фінляндія	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	24,5	24,5	20,0	0	-6,0
Франція	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	0	0
Чехія	24,0	21,0	20,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-4,0	-5,0
Чилі	17,0	17,0	17,0	17,0	20,0	20,0	20,0	20,0	0	3,0
Швейцарія	21,3	21,2	21,2	21,2	21,2	21,2	21,1	21,1	-0,1	-0,2
Швеція	28,0	28,0	26,3	26,3	26,3	26,3	22,0	22,0	-1,7	-6,0
Японія	39,5	39,5	39,5	39,5	39,5	39,5	37,0	37,0	0	-2,6
У середньому по ОЕСР	27,0	26,0	25,7	25,6	25,5	25,4	25,5	25,3	-1,3	-1,7

Примітка. У таблиці наведена сукупна ставка податку на прибуток підприємств, що включає ставку цього податку, встановлену на центральному рівні, а також (якщо є) надбавки до неї та ставки податків на прибуток, які стягуються додатково на регіональному чи місцевому рівні.

Джерело: розраховано за даними: OECD Revenue Statistics [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>.

на прибуток підприємств дорівнює 18 %, тобто є доволі низькою порівняно не лише з більшістю економічно розвинутих, а й постсоціалістичних країн.

Окрім зміни податкових ставок у деяких країнах запроваджені нові податкові пільги, зокрема щодо витрат на проведення науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт (НДДКР), а також доходів від інтелектуальної власності. Такі пільги мають безпосередній вплив на інвестиційні рішення суб'єктів господарювання. Станом на 2014 р. вони діяли в 28 країнах ОЕСР (за винятком Данії, Естонії, Польщі, Швеції, Швейцарії та Чилі). Наприклад, в Угорщині підприємствам дозволене “подвійне вирахування” витрат на проведення НДДКР із оподаткованого прибутку, а у Франції підприємствам виплачується компенсація з бюджету, якщо їм упродовж трьох років не вистачило прибутку для відшкодування витрат на проведення НДДКР, шляхом вирахування їх із оподаткованого прибутку.

Пільговий режим оподаткування доходів від інтелектуальної власності застосовується у восьми країнах ОЕСР, переважно європейських (Бельгії, Великобританії, Ірландії, Іспанії, Люксембурзі, Нідерландах, Франції та Угорщині). Оскільки цей вид капітальних активів має досить високу мобільність, уряди зазначених країн намагаються таким чином залучити й утримати об'єкти інтелектуальної власності (патенти) у своїй юрисдикції.

Унаслідок кризи, а також підвищення міжнародної мобільності (особливо з огляду на збільшення у виробництві ролі нематеріальних активів) та циклічності прибутку підприємств (його залежності від циклів ділової активності) помітно скоротилися бюджетні надходження податків, котрі утримуються з прибутку підприємств. Приміром, у 2013 р. рівень надходжень від оподаткування прибутку підприємств, включаючи податок на прибуток підприємств і податки на доходи підприємств від приросту капітальної вартості активів, у країнах ОЕСР знизився в середньому до 2,9 % ВВП порівняно з 2007 р. (3,7 % ВВП), тобто на 0,8 в. п. (табл. 3).

Фінансово-економічна криза негативно позначилася на бюджетних доходах від оподаткування нерухомого майна. Основною перевагою податку на нерухоме майно порівняно з іншими податками на доходи є немобільність його бази та обмежені можливості ухилення від його сплати. Зазначене робить оподаткування нерухомості привабливішим з точки зору підвищення надійності формування дохідної частини бюджету. Водночас падіння цін на нерухоме майно внаслідок фінансово-економічної кризи, особливо в країнах, де базою такого податку є його ринкова вартість, призводить до зменшення надходжень цього податку, хоча в середньому по країнах ОЕСР у 2011 р. вони скоротилися порівняно з 2010 р. лише на 0,1 в. п. відносно ВВП [4, с. 16].

Через ризик загострення проблеми бюджетного дефіциту внаслідок зниження номінальних ставок основних бюджетоутворюючих податків (на прибуток і на доходи фізичних осіб), а також внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування та надходжень від оподаткування нерухомого

Таблиця 3. Динаміка надходжень від оподаткування прибутку підприємств країн ОЕСР протягом 2007—2013 рр., % ВВП

Країна	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Зміна за період 2007—2009 рр., в. п.	Зміна за період 2007—2013 рр., в. п.
Австралія	6,8	5,8	4,8	4,7	5,2	5,2	н/д	-2,0	-1,6*
Австрія	2,3	2,4	1,6	1,9	2,2	2,2	2,3	-0,7	0
Бельгія	3,4	3,3	2,4	2,6	2,8	3,0	3,1	-1,0	-0,3
Великобританія	3,2	3,4	2,6	2,9	2,9	2,7	2,5	-0,6	-0,7
Греція	2,4	2,4	2,4	2,4	2,1	1,1	н/д	0	-1,3*
Данія	3,7	3,2	2,3	2,7	2,7	3,0	3,3	-1,4	-0,4
Естонія	1,6	1,6	1,8	1,3	1,2	1,4	1,7	0,2	0,1
Ізраїль	4,1	3,1	2,5	2,6	2,9	2,7	3,4	-1,6	-0,7
Ірландія	3,2	2,7	2,3	2,4	2,2	2,3	2,4	-0,9	-0,8
Ісландія	2,4	1,8	1,7	0,9	1,7	1,9	2,1	-0,7	-0,3
Іспанія	4,5	2,7	2,1	1,7	1,7	2,0	2,0	-2,4	-2,5
Італія	3,7	3,6	3,0	2,7	2,6	2,8	3,0	-0,7	-0,7
Канада	3,4	3,3	3,3	3,2	3,1	2,9	2,7	-0,1	-0,7
Корея	3,7	3,9	3,4	3,2	3,7	3,7	3,4	-0,3	-0,3
Люксембург	5,5	5,3	5,7	5,9	5,1	5,2	4,9	0,3	-0,6
Нідерланди	3,0	3,0	1,9	2,0	1,9	1,9	н/д	-1,1	-1,1*
Німеччина	2,2	1,9	1,4	1,5	1,7	1,8	1,8	-0,8	-0,4
Нова Зеландія	4,9	4,4	3,4	3,8	4,1	4,7	4,4	-1,5	-0,5
Норвегія	11,0	12,1	9,0	10,0	10,9	10,5	8,5	-2,0	-2,5
Польща	2,7	2,7	2,3	2,0	2,0	2,1	н/д	-0,4	-0,6*
Португалія	3,5	3,5	2,7	2,7	3,1	2,7	3,2	-0,8	-0,3
Словаччина	2,9	3,1	2,5	2,5	2,4	2,4	2,6	-0,4	-0,3
Словенія	3,2	2,5	1,8	1,8	1,7	1,2	1,2	-1,4	-2,0
США	2,9	1,9	1,7	2,3	2,2	2,5	2,3	-1,2	-0,6
Туреччина	1,6	1,8	1,9	1,9	2,1	2,0	1,9	0,3	0,3
Угорщина	2,8	2,6	2,2	1,2	1,2	1,3	1,4	-0,6	-1,4
Фінляндія	3,7	3,3	1,9	2,4	2,6	2,1	2,4	-1,8	-1,3
Франція	2,9	2,8	1,4	2,1	2,5	2,5	2,6	-1,5	-0,3
Чехія	4,5	4,1	3,4	3,2	3,2	3,3	3,4	-1,1	-1,1
Швейцарія	2,8	3,0	2,8	2,7	2,8	2,8	2,9	0	0,1
Швеція	3,5	2,8	2,8	3,3	3,1	2,6	2,6	-0,7	-0,9
Японія	4,8	3,9	2,6	3,2	3,4	3,7	3,9	-2,2	-0,9
У середньому по ОЕСР	3,7	3,4	2,7	2,8	2,9	2,9	2,9	-1,0	-0,8

* Зміна за період 2007—2012 рр.

Джерело: розраховано за даними: OECD Revenue Statistics [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>.

майна й екологічних податків, пов'язаних із споживанням паливно-енергетичних ресурсів, уряди багатьох країн ОЕСР вдаються до розширення податкових баз із метою акумуляції додаткових податкових надходжень передусім шляхом скасування податкових пільг, а також залучення до бюджету нових податків на високі доходи. Так, у Великобританії запроваджено податок на фінансові установи — так званий банківський податок, у Італії — надбавку до ставки податку на прибуток підприємств паливно-енергетичного сектору (виробництво нафти, газу й електроенергії) — так званий податок Робіна, оскільки ці підприємства отримують надприбуток через високі ціни на паливно-енергетичні ресурси.

У Словаччині в 2014 р. ухвалено введення мінімального податку на прибуток підприємств — податкової ліцензії (tax license) для підприємств, котрі є збитковими або нарахований податок на прибуток яких менший за встановлений граничний розмір. У 2015 р. мінімальний податок закріплено на рівні 480—960 євро на рік для малих підприємств, чий оборот становить менш ніж 500 тис. євро, та 2280 євро для великих підприємств із оборотом понад 500 тис. євро [6]. Мінімальний податок на прибуток підприємств у Словаччині запроваджено з метою боротьби з ухиленнями від сплати податків, частка котрих, за оцінками податкового управління країни, у 2012 р. перевищувала 19 %. Майже 60 % усіх зареєстрованих підприємств у Словаччині взагалі не сплачують податку на прибуток, причому їх загальна кількість у 2014 р. порівняно з 2006 р. зросла майже вдвічі. Уряд країни сподівається, що такий захід стимулюватиме підприємства до продуктивнішої діяльності та легалізації їхніх прибутків [6].

У 17 країнах ОЕСР за період 2011—2014 рр. було збільшено ставки податку на доходи фізичних осіб від капіталу та приросту капітальної вартості активів, зокрема дивіденди й проценти (табл. 4).

Підвищення рівня оподаткування доходів від капіталу (дивідендів, процентів) фізичних осіб можна обґрунтувати тим, що ці види доходу, по-перше, є нетрудовими, по-друге, властиві переважно заможним верствам населення, отже, такий захід із поліпшення стійкості державних фінансів, з точки зору забезпечення принципів оподаткування, є більш справедливим.

З таких самих міркувань уряди 21 країни ОЕСР у 2007—2013 рр. підняли максимальну ставку податку на доходи фізичних осіб, якою обкладаються найвищі доходи та найбагатші верстви населення. Найбільше ця ставка зросла в Словаччині (більш ніж на 17 в. п.), Франції (на 16,5 в. п.), Португалії та Греції (більш ніж на 12 в. п.) (табл. 5).

Разом із тим слід зазначити: оскільки податок на приріст капітальної вартості активів (цінних паперів, акцій) та податок на дивіденди утримуються з доходів від капіталовкладень, висока ставка таких податків може відштовхувати потенційних інвесторів. Найнесприятливішою для потенційних інвесторів є ситуація, за якої високою є ставка не лише податку на дивіденди на рівні акціонерів, а й податку на прибуток підприємств. У переважній більшості країн дивіденди

Таблиця 4. Динаміка максимальної номінальної ставки податку на доходи фізичних осіб від капіталу та приросту капітальної вартості активів у країнах ОЕСР протягом 2011—2014 рр., %

Країна	2011	2012	2013	2014	Зміна за період 2011—2014 рр., в. п.
Австралія	22,5	22,5	22,5	22,5	0
Австрія	0	25,0	25,0	25,0	25,0
Бельгія	0	0	0	0	0
Великобританія	28,0	28,0	28,0	28,0	0
Греція	0	0	0	15,0	15,0
Данія	42,0	42,0	42,0	42,0	0
Естонія	21,0	21,0	21,0	21,0	0
Ізраїль	20,0	25,0	25,0	25,0	5,0
Ірландія	25,0	30,0	30,0	33,0	8,0
Ісландія	20,0	20,0	20,0	20,0	0
Іспанія	21,0	27,0	27,0	27,0	6,0
Італія	44,5	20,0	20,0	20,0	-24,5
Канада	22,5	22,5	22,5	22,5	0
Корея	0	0	0	0	0
Люксембург	0	0	0	0	0
Мексика	0	0	0	10,0	10,0
Нідерланди	0	0	0	0	0
Німеччина	25,0	25,0	25,0	25,0	0
Нова Зеландія	0	0	0	0	0
Норвегія	28,0	28,0	28,0	27,0	-1,0
Польща	19,0	19,0	19,0	19,0	0
Португалія	0	25,0	25,0	28,0	28,0
Словаччина	19,0	19,0	19,0	25,0	6,0
Словенія	0	0	0	0	0
США	19,1	19,0	27,9	28,7	9,6
Туреччина	0	0	0	0	0
Угорщина	16,0	16,0	16,0	16,0	0
Фінляндія	28,0	32,0	32,0	32,0	4,0
Франція	31,3	32,5	32,5	38,0	6,7
Чехія	0	0	0	0	0
Чилі	20,0	18,5	18,5	20,0	0
Швейцарія	0	0	0	0	0
Швеція	30,0	30,0	30,0	30,0	0
Японія	10,0	10,0	10,0	20,0	10,0
У середньому по ОЕСР	15,1	16,4	16,6	18,2	3,1

Джерело: розраховано за даними: Deloitte Tax Foundation / Ernst and Young [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://taxfoundation.org/article/top-capital-gains-tax-rate-oecd-2011-2014>.

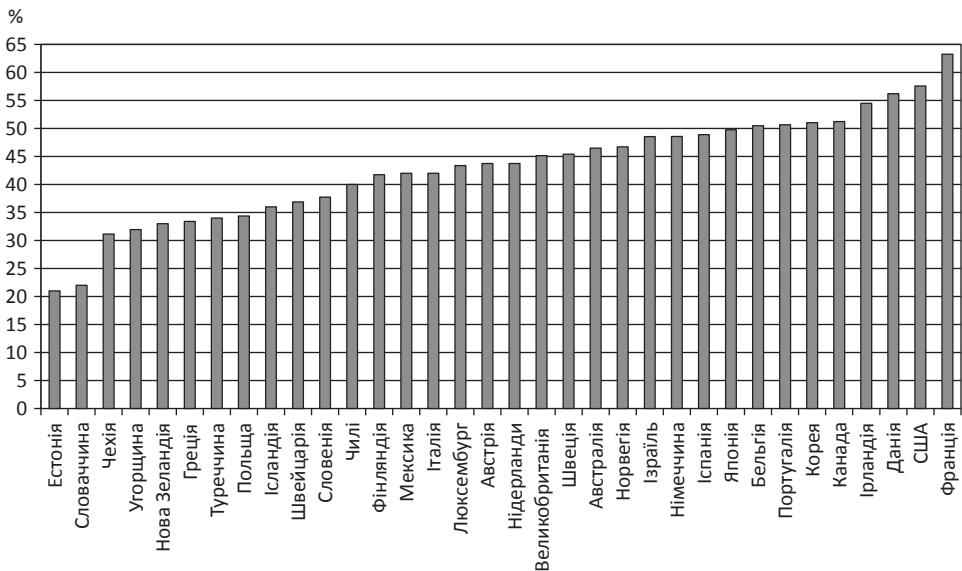
Таблиця 5. Динаміка максимальної ставки податку на доходи фізичних осіб у країнах ОЕСР протягом 2007—2013 рр., %

Країна	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Зміна за період 2007—2009 рр., в. п.	Зміна за період 2007—2013 рр., в. п.
Австралія	46,5	46,5	46,5	46,5	46,5	47,5	46,5	0	0
Австрія	42,7	43,7	43,7	43,7	43,7	43,7	43,7	1,0	1,0
Бельгія	45,3	45,3	45,3	45,3	45,3	45,3	45,3	0	0
Великобританія	40,0	40,0	40,0	50,0	50,0	50,0	45,0	0	5,0
Греція	33,6	33,6	33,6	37,8	41,1	40,9	46,0	0	12,4
Данія	55,0	55,0	54,8	48,1	56,1	56,1	56,2	-0,2	1,2
Естонія	н/д	20,9	20,6	20,4	20,4	20,4	20,6	-0,3*	-0,3*
Ізраїль	н/д	47,0	46,0	45,0	45,0	48,0	50,0	-1,0*	3,0*
Ірландія	41,0	41,0	46,0	47,0	48,0	48,0	48,0	5,0	7,0
Ісландія	34,3	34,3	39,6	44,3	44,4	45,3	44,4	5,3	10,1
Іспанія	43,0	43,0	43,0	43,0	45,0	52,0	52,0	0	9,0
Італія	40,2	40,2	40,2	40,5	47,2	47,3	47,3	0	7,1
Канада	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	48,0	49,5	0	3,1
Корея	35,5	35,4	35,4	35,3	35,2	38,2	38,1	-0,1	2,6
Люксембург	34,7	34,7	34,7	34,7	41,3	41,3	43,6	0	8,9
Мексика	20,7	28,0	28,0	30,0	30,0	30,0	30,0	7,3	9,3
Нідерланди	52,0	50,3	50,2	49,5	49,6	49,3	49,9	-1,8	-2,1
Німеччина	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	0	0
Нова Зеландія	39,0	39,0	38,0	35,5	33,0	33,0	33,0	-1,0	-6,0
Норвегія	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	0	0
Польща	31,5	31,5	23,7	23,7	20,9	20,9	20,9	-7,8	-10,6
Португалія	37,4	37,4	37,4	40,8	44,5	43,6	50,3	0	12,9
Словаччина	4,1	10,4	16,5	16,5	16,5	16,5	21,6	12,4	17,5
Словенія	н/д	31,9	31,9	31,9	31,9	31,9	38,9	0*	7,0*
США	41,3	41,7	41,7	41,7	41,7	41,7	46,3	0,4	5,0
Туреччина	35,6	35,6	35,6	35,7	35,7	35,7	35,8	0	0,2
Угорщина	54,0	45,0	45,0	40,6	35,6	20,3	16,0	-9,0	-38,0
Фінляндія	49,2	49,2	48,6	48,2	48,2	47,7	48,9	-0,6	-0,3
Франція	37,6	37,6	37,6	38,4	42,7	50,3	54,1	0	16,5
Чехія	28,0	20,3	20,1	20,1	20,1	20,1	20,1	-7,9	-7,9
Чилі	40,0	40,0	40,0	40,0	39,7	39,4	39,5	0	-0,5
Швейцарія	37,8	36,4	36,4	36,4	36,1	36,1	36,1	-1,4	-1,7
Швеція	56,5	56,4	56,5	56,6	56,6	56,6	56,7	0	0,2
Японія	47,2	47,2	47,3	47,2	47,2	47,3	50,6	0,1	3,4
У середньому по ОЕСР	39,9	39,2	39,3	39,6	40,4	40,6	41,5	-0,6	1,6

* Зміна за період 2008—2009 і 2008—2013 рр.

Джерело: розраховано за даними: OECD Revenue Statistics [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>.

оподатковуються двічі: спочатку на рівні підприємства-емітента у складі оподаткованого прибутку (діє ставка податку на прибуток підприємств), а згодом на рівні акціонера — фізичної особи. Лише дві країни ОЕСР уникають проблеми “подвійного” оподаткування дивідендів — у цих державах вони оподатковуються виключно у складі: розподіленого прибутку підприємств (Естонія) та оподаткованого прибутку підприємств (Словаччина) за ставками відповідно 21 і 19 % (станом на 2012 р.). Із метою мінімізації подвійного оподаткування дивідендів у ряді країн йому підлягає не вся сума отриманих акціонерами — фізичними особами дивідендів, а лише їх частина, наприклад 50 % (Туреччина, Люксембург) або 70 % (Фінляндія) [7, с. 11]. У середньому ж максимальна ставка податку на дивіденди в країнах ОЕСР у 2014 р. становила близько 24 %. Водночас середня сукупна максимальна ставка оподаткування дивідендів, що включає також податок на прибуток, перевищувала 43 %¹. При цьому в економічно розвинутих країнах, особливо в Бельгії, Данії, Ірландії, Канаді, США та Франції, у 2014 р. вона становила понад 50 %, тоді як у переважній більшості постсоціалістичних країн є майже вдвічі меншою (рисунок).



Джерело: розраховано за даними: OECD Revenue Statistics [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>.

Рисунок. Сукупна максимальна ставка оподаткування дивідендів, що включає максимальну номінальну ставку податку на дивіденди та податку на прибуток підприємств у країнах ОЕСР у 2014 р.

¹ Розраховано за методикою М. Хардінга, наведеною у праці: Harding M. Taxation of Dividend, Interest, and Capital Gain Income / M. Harding // OECD Taxation Working Papers. — 2013. — No 19. — P. 21 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/5k3wh96w246k-en>.

Зміни, які відбулися в оподаткуванні прибутку підприємств країн — членів ОЕСР, вплинули на розподіл податкового навантаження між доходами й витратами. Податки на товари та послуги в кризовий і післякризовий періоди (2007—2012 рр.) виявилися стабільнішим джерелом наповнення бюджету, ніж податки на доходи. Приміром, бюджетні надходження податку на додану вартість (ПДВ) у % ВВП зросли в 21 країні-члені (табл. 6) — унаслідок як низької мобільності бази оподаткування споживання, так і підвищення базової ставки цього податку у 18 країнах ОЕСР.

За висновками експертів, найдієвішим заходом у плані консолідації державних фінансів є перенесення податкового навантаження з доходів на споживання в країнах, для котрих характерна висока ефективність стягнення ПДВ [4, с. 18]. Зазначене забезпечується тим, що база ПДВ у цих державах є широкою та охоплює майже 100 % товарів і послуг, тобто звільнення й пільги відсутні. Досить наближеною до описаної є система стягнення ПДВ у Новій Зеландії. За період 2007—2012 рр. рівень бюджетних надходжень податків на товари й послуги в цій країні підвищився на 1,9 в. п., сягнувши у 2012 р. максимального показника по ОЕСР — 10 % ВВП. Водночас у інших країнах цей показник становив у середньому близько 7 % ВВП.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків. Розв'язання завдання бюджетної консолідації у складних фінансово-економічних умовах потребує комплексної оцінки всіх можливих заходів, зокрема в частині формування податкових доходів. Одним із найважливіших чинників зміни рівня і структури податкових надходжень у кризовий та післякризовий періоди в країнах — членах ОЕСР стало зниження залежних від економічної кон'юнктури податків, а саме податків на доходи фізичних і юридичних осіб. Із метою зменшення негативного впливу цих чинників у багатьох країнах було підвищено податки на споживання, передусім за рахунок збільшення ставок ПДВ та розширення переліку товарів (послуг), що підлягають такому оподаткуванню. Крім того, в ряді країн запроваджено нові податки на високодохідні види бізнесу, такі як банківський податок у Великобританії, додатковий податок на прибуток підприємств паливно-енергетичного сектору в Італії.

Одним із можливих заходів збільшення надходжень від оподаткування, особливо в країнах із високою часткою ухилень від нього, може бути введення мінімального податку на прибуток підприємств за прикладом Словаччини. При цьому варто зазначити, що такий захід може негативно позначитися на розподілі податкового навантаження на прибуток між підприємствами. Підприємства, котрі не мають тіньових доходів та є збитковими або мало-прибутковими, відчуватимуть істотно більше податкове навантаження, ніж ті, що отримують прибуток і сплачують податок за базовою ставкою. Відповідно, це знизить конкурентоспроможність перших та обмежуватиме їхні фінансові можливості щодо подальшого розвитку. Таким чином, є імовірність, що запровадження мінімального податку призведе до зменшення кількості вже

Таблиця 6. Динаміка надходжень податку на додану вартість у країнах ОЕСР протягом 2007—2012 рр., % ВВП

Країна	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Зміна за період 2007—2009 рр., в. п.	Зміна за період 2007—2012 рр., в. п.
Австралія	3,9	3,5	3,7	3,5	3,4	н/д	-0,2	-0,5**
Австрія	7,7	7,8	8,0	8,0	7,9	8,0	0,3	0,3
Бельгія	7,1	7,0	7,0	7,1	7,1	7,2	-0,1	0,1
Великобританія	6,5	6,4	5,7	6,5	7,4	7,4	-0,8	0,9
Греція	7,7	7,8	6,8	7,7	7,6	н/д	-0,9	-0,1**
Данія	10,4	10,0	10,1	9,8	9,9	9,9	-0,3	-0,5
Естонія	8,9	7,9	8,8	8,8	8,5	8,7	-0,1	-0,2
Ізраїль	9,9	9,6	9,4	9,8	9,8	9,5	-0,5	-0,4
Ірландія	7,5	7,1	6,3	6,3	6,0	6,1	-1,2	-1,4
Ісландія	10,5	9,1	8,0	8,0	8,0	8,3	-2,5	-2,2
Іспанія	5,9	5,0	4,0	5,5	5,3	5,4	-1,9	-0,5
Італія	6,2	5,9	5,7	6,3	6,2	6,1	-0,5	-0,1
Канада	4,5	4,2	4,2	4,3	4,4	4,5	-0,3	0
Корея	4,2	4,3	4,4	4,4	4,4	4,6	0,2	0,4
Люксембург	5,7	6,1	6,6	6,1	6,2	6,8	0,9	1,1
Мексика	3,6	3,8	3,4	3,9	3,7	3,8	-0,2	0,2
Нідерланди	7,5	7,3	7,0	7,3	6,9	н/д	-0,5	-0,6**
Німеччина	7,0	7,1	7,5	7,2	7,3	7,3	0,5	0,3
Нова Зеландія	8,1	8,5	8,6	9,6	9,7	10,0	0,5	1,9
Норвегія	8,2	7,2	7,8	7,9	7,7	7,7	-0,4	-0,5
Польща	8,2	7,9	7,3	7,6	7,9	н/д	-0,9	-0,3**
Португалія	8,5	8,4	7,1	7,8	8,3	8,5	-1,4	0
Словаччина	6,7	6,9	6,7	6,3	6,8	6,0	0	-0,7
Словенія	8,4	8,5	8,1	8,9	8,3	8,2	-0,3	-0,2
США*	2,1	2,0	2,0	2,0	1,9	1,9	-0,1	-0,2
Туреччина	5,1	4,9	4,9	5,7	6,1	5,8	-0,2	0,7
Угорщина	10,5	10,3	11,2	11,2	10,9	12,2	0,7	1,7
Фінляндія	8,4	8,4	8,7	8,5	9,0	9,2	0,3	0,8
Франція	7,5	7,4	7,1	7,2	7,2	7,2	-0,4	-0,3
Чехія	6,3	6,8	6,9	7,0	7,1	7,3	0,6	1,0
Чилі	7,5	8,4	7,3	7,6	7,9	8,0	-0,2	0,5
Швейцарія	3,6	3,6	3,5	3,6	3,7	3,5	-0,1	-0,1
Швеція	9,2	9,4	9,8	9,8	9,6	9,4	0,6	0,2
Японія	2,5	2,5	2,6	2,6	2,7	2,7	0,1	0,2
У середньому по ОЕСР	6,9	6,8	6,7	6,9	6,9	7,0	-0,2	0,1

* Податок з продажу.

** Зміна за період 2007—2011 рр.

Джерело: розраховано за даними: OECD Revenue Statistics [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>.

zareєстрованих підприємств, зниження рівня зайнятості, розширення тіньового сектору, а також стане серйозним бар'єром для створення нових підприємств.

Важливо також звернути увагу на те, що в посткризових умовах застосування інструментів податкового стимулювання суб'єктів господарювання (чи то шляхом зниження ставок оподаткування прибутку підприємств, чи то за рахунок запровадження нових пільг щодо оподаткування прибутку) не забезпечує — навіть у економічно розвинутих країнах із високим ступенем податкової свідомості й довіри до держави — істотного зростання податкових надходжень не лише в короткостроковому періоді (1—2 роки), а й у середньостроковій перспективі (5—6 років). Зазначене важливо враховувати при проведенні податкової реформи в Україні: зниження рівня оподаткування прибутку підприємств (за теперішніх масштабів тіньової економіки та корупції) не забезпечить очікуваного збільшення податкових надходжень без жорстких заходів із поліпшення адміністрування податків, а лише підвищить бюджетні ризики. Тому акцент треба робити на підвищенні податків на споживання (ПДВ, акцизів), оподаткуванні одержувачів високих доходів і великих підприємств.

Список використаних джерел

1. Бюджетно-податкова політика України в умовах фінансової кризи / І. О. Луніна, В. В. Баліцька, О. В. Короткевич, Н. Б. Фролова // *Фінанси України*. — 2008. — № 12. — С. 22—32.
2. Розвиток державних фінансів України в умовах глобалізації: кол. моногр. / І. О. Луніна, О. О. Булана, Н. Б. Фролова та ін.; за ред. І. О. Луніної; НАН України, Ін-т економіки та прогнозування. — К., 2014. — 296 с.
3. *Taxation trends in the European Union — Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. — Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2014. — 308 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.europa.eu.int/comm/eurostat/>.
4. *LeBlanc P. The Tax Policy “Landscape Five Years after the Crisis”* / P. LeBlanc, S. Matthews, K. Mellbye // *OECD Taxation Working Papers*. — 2013. — No 17. — 44 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/5k40l4dxk0hk-en>.
5. *OECD Revenue Statistics* [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>.
6. *Tax licence compromise reached* [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://spectator.sme.sk/c/20048889/tax-licence-compromise-reached.html>.
7. *Harding M. Taxation of Dividend, Interest, and Capital Gain Income* / M. Harding // *OECD Taxation Working Papers*. — 2013. — No 19. — 57 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/5k3wh96w246k-en>.