



УДК 336.02

Мельник В.М., доктор економічних наук, професор
проректор з наукової роботи Європейського університету

Коцук Т.В.,
старший науковий співробітник відділу фінансів інституційних
секторів економіки ДННУ "Академія фінансового управління"

ВПЛИВ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ НА ОПОДАТКУВАННЯ В КРАЇНАХ ЄС

Досліджено податкову політику і трансформації оподаткування у країнах ЄС у зв'язку із посиленням інтеграційних процесів. Проаналізовано особливості розвитку податкової гармонізації, національних податкових систем та конвергенції оподаткування в об'єднаній Європі, а також чинники, які їх зумовлюють.

Ключові слова: європейська економічна інтеграція, податкова політика, податкова система, зміни в оподаткуванні, податкова гармонізація, конвергенція оподаткування.

JEL: E62

Із обранням євроінтеграційного вектора соціально-економічного розвитку в Україні актуалізувалася необхідність дослідження податкової політики та оподаткування в країнах ЄС в умовах інтеграційних процесів, а ухвалення Угоди про асоціацію між Україною і ЄС тільки посилює науковий інтерес до цієї проблематики.

Теоретико-методологічні засади і сучасні тенденції податкової політики у країнах ЄС, податкова гармонізація та конвергенція оподаткування в об'єднаній Європі досліджувалися у працях таких відомих вчених, як Т.Єфименко [1–3], Ю.Іванов [1], А.Крисоватий [4, 5], І.Луніна [6], А.Соколовська [2, 7, 8], В.Федосов [9], С.Юрій [5]. Але недостатньо розробленими є питання впливу європейської економічної інтеграції на ухвалення національними урядами податкових рішень, зв'язку між розвитком податкової гармонізації, змінами в оподаткуванні у країнах ЄС і "зближенням" їх податкових систем.

З огляду на зазначене ми ставимо перед собою завдання: дослідити податкову політику і трансформації оподаткування у країнах ЄС у зв'язку із посиленням інтеграційних процесів; виявити особливості розвитку податкової гармонізації, національних податкових систем і конвергенції оподаткування в об'єднаній Європі, а також чинники, що їх зумовлюють.

Поглиблення і розширення європейської економічної інтеграції, яке супроводжувалося розвитком податкової гармонізації, наклало відбиток на податкову політику та оподаткування країн ЄС. Причому це проявлялося як у реалізації заходів, котрі забезпечували конвергенцію механізмів оподаткування в об'єднаній Європі, так і в прийнятті рішень, спрямованих передусім на підвищення ефективності (конкурентоспроможності) національних подат-



Міжнародна економіка

кових систем з метою заохочення інвестицій, унаслідок чого відмінності в оподаткуванні на території інтеграції нерідко лише поглиблювалися.

Основними напрямками податкових трансформацій у країнах ЄС у зв'язку з посиленням інтеграційних процесів стали:

- поступове "зближення" механізмів справляння непрямих податків на всій території об'єднаної Європи;
- застосування низкою країн ЄС стратегії активної податкової лібералізації для стимулювання іноземних інвестицій (поряд із використанням переваг участі в інтеграційних процесах) і зменшення завдяки цьому свого відставання за рівнем економічного розвитку від країн, котрі започаткували євроінтеграцію.

Розглянемо ці напрями податкових трансформацій.

Конвергенція непрямих оподаткування в ЄС стала наслідком розвитку податкової гармонізації. Робота над гармонізацією ПДВ та специфічних акцизів розпочалася після започаткування процесу інтеграції, і на сьогодні справляння цих податків уже значною мірою гармонізоване. Зокрема, добре простежується вплив інтеграційних процесів на розвиток оподаткування ПДВ, якщо проаналізувати дату запровадження та динаміку ставок цього податку в країнах ЄС від початку його застосування до січня 2013 р. (табл. 1).

Уже наступного року після ухвалення Першої директиви Ради 67/227/ЄЕС від 11 квітня 1967 р. ПДВ запровадили Німеччина і Франція¹. Згодом, "вклавшись" у терміни, встановлені зазначеною Директивою (не пізніше 1 січня 1970 р.), перехід до спільної системи ПДВ здійснили Нідерланди (1969 р.) та Люксембург (1970 р.). Бельгія та Італія були останніми серед країн ЄЕС-6², котрі вдалися до цього кроку (в 1971 р. і 1973 р. відповідно). Причому запровадження ПДВ у Італії виявилось доволі проблемним, оскільки країна зробила це лише у рік, коли відбулося перше розширення зони інтеграції (наявність у складі податкової системи ПДВ було визначено обов'язковою умовою приєднання до Співтовариства). Подальше зволікання Італії із запровадженням цього податку могло би взагалі поставити під загрозу розвиток податкової гармонізації. Отже, перехід до спільної системи ПДВ у межах ЄЕС-6 відбувався з серйозними ускладненнями, передбачаючи внесення істотних змін до національних податкових систем, у позитивному ефекті яких ще багато хто сумнівався.

Звернемо увагу також на застосування в ЄЕС-6 різних підходів до встановлення ставок ПДВ при його введенні. Так, Люксембург, Німеччина, Нідерланди встановили доволі незначну стандартну ставку податку й удвічі (Нідерланди – втричі) нижчу за неї його знижену ставку для соціально значимих товарів і послуг. Натомість Бельгія, Італія та Франція вдалися до активнішого

¹ Францію часто згадують як країну, котра першою запровадила ПДВ ще у 1954 р. Але офіційною датою введення цього податку в країні у формі, близькій до тієї, що застосовується сьогодні, є 1968 р.

² 25 березня 1957 р. ухвалено Римську угоду про створення Європейського економічного співтовариства (ЄЕС) країнами, які започаткували євроінтеграцію (Бельгією, Італією, Люксембургом, Нідерландами, Німеччиною та Францією). Із набранням чинності Маастрихтською угодою (1993 р.) ЄЕС було перейменовано в ЄС.



Таблиця 1

Ставки ПДВ у країнах ЄС від початку його застосування до січня 2013 р.

Країна	Дата запровадження	Ставки при запровадженні, %			Ставки у січні 1986 р., %			Ставки у січні 1993 р., %			Ставки у січні 2008 р., %			Ставки у січні 2013 р., %		
		Стан-дартна	Знижені	Підвищені	Стан-дартна	Знижені	Підвищені	Стан-дартна	Знижені	Підвищені	Стан-дартна	Знижені	Підвищені	Стан-дартна	Знижені	Підвищені
Бельгія	01.01.1971	18	6; 14	25	19	1; 6; 17	25; 25+8	19,5	1; 6; 12	-	21	6; 12	21	6; 12	-	
Італія	01.01.1973	12	6	18	18	2; 9	30	19	4; 9; 12	-	20	4; 10	21	4; 10	-	
Люксембург	01.01.1970	8	4	-	12	3; 6	-	15	3; 6; 12	-	15	3; 6; 12	15	3; 6; 12	-	
Нідерланди	01.01.1969	12	4	-	19	5	-	17,5	6	-	19	6	21	6	-	
Німеччина	01.01.1968	10	5	-	14	7	-	15	7	-	19	7	19	7	-	
Франція	01.01.1968	16,66	6; 13	20	18,6	4; 5; 5; 7	33,33	18,6	2; 1; 5; 5	-	19,6	2; 1; 5; 5	19,6	2; 1; 5; 5; 7	-	
Велика Британія	01.04.1973	10	-	-	15	-	-	17,5	-	-	17,5	5	20	5	-	
Ірландія	01.11.1972	16,37	1; 5; 26; 11; 11	30,26	23	2; 2; 10	-	21	2; 7; 10; 12; 5; 16	-	21	4; 8; 13; 5	23	4; 8; 9; 13; 5	-	
Данія	03.07.1967	10	-	-	22	-	-	25	-	-	25	-	25	-	-	
Греція	01.01.1987	18	3; 6	36	18	x	33	18	4; 8	-	19	4; 5; 9	23	6; 5; 13	-	
Іспанія	01.01.1986	12	6	33	12	6	33	15	3; 6	-	16	4; 7	21	4; 10	-	
Португалія	01.01.1986	16	8	30	16	8	30	16	5	30	21	5; 12	23	6; 13	-	
Австрія	01.01.1973	16	8	-	20	10	32	20	10	-	20	10; 12	20	10; 12	-	
Фінляндія	01.06.1994	22	5; 12	-	23,46	3; 9; 12; 87	-	25	x	-	22	8; 17	24	10; 14	-	
Швеція	01.01.1969	11,11	2; 04; 6; 38	-	23,46	3; 9; 12; 87	-	25	21	-	25	6; 12	25	6; 12	-	
Болгарія	01.04.1994	18	-	-	18	x	-	18	x	-	20	7	20	9	-	
Естонія	1991	10	-	-	5	x	-	5	-	-	18	5	20	9	-	
Кіпр	01.02.1992	5	-	-	18	x	-	18	-	-	15	5; 8	18	5; 8	-	
Латвія	01.05.1995	18	-	-	18	x	-	18	x	-	18	5	21	12	-	
Литва	01.05.1994	18	-	-	18	x	-	18	x	-	18	5; 9	21	5; 9	-	
Мальта	01.01.1995	15	5	-	22	x	-	22	x	-	18	5	18	5; 7	-	
Польща	08.01.1993	22	7	-	23	x	-	23	7	-	22	3; 7	23	5; 8	-	
Румунія	01.07.1993	18	-	-	23	x	-	23	x	-	19	9	24	5; 9	-	
Словаччина	01.01.1993	23	5	-	25	x	-	25	5	-	19	10	20	10	-	
Словенія	01.07.1999	19	8	-	25	x	-	25	x	-	20	8,5	20	8,5	-	
Угорщина	01.01.1988	25	0; 15	-	23	x	-	23	0; 6	-	20	5	27	5; 18	-	
Чехія	01.01.1993	23	5	-	23	x	-	23	5	-	19	9	21	15	-	
Хорватія	01.08.1988	22	-	-	17,85	x	-	18,91	x	-	22	0; 10	25	5; 10	-	
У середньому	x	x	x	x	17,85	x	x	18,91	x	x	19,58	x	21,38	x	x	

Джерело: VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 13th January 2014 [Електронний ресурс]. – Доступний з : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf



використання фіскально-регулюючого потенціалу ПДВ, запровадивши поряд зі стандартною і зниженою/зниженими ставками податку ще й підвищену ставку для предметів розкоші (у той час до них могли зараховуватися, зокрема, телевізори та автомобілі); Бельгія та Франція обрали доволі високу стандартну і більшу зі знижених ставок ПДВ. Питання гармонізації ставок цього непрямого податку тоді було не на часі.

Якщо Данія запровадила ПДВ раніше країн ЄЕС-6 (у 1967 р.), то Ірландія вдалася до такого кроку напередодні свого вступу до ЄЕС (у кінці 1972 р.), Велика Британія – на початку першого бюджетного року після приєднання до інтеграції (в квітні 1973 р.). Причому Велика Британія і Данія встановили єдину ставку податку на рівні 10%, а Ірландія регламентувала його справляння за стандартною, трьома зниженими (найменша з яких становила 1%) та доволі високою підвищеною ставкою (на рівні 30,26% за прикладом Франції, яка в 1970 р. збільшила зазначену ставку до 33,33% [10]).

Іспанія і Португалія запровадили ПДВ одночасно зі своїм приєднанням до ЄЕС (1 січня 1986 р.), а Греція домоглася відстрочки у здійсненні цієї трансформації, вдавшись до неї лише в 1987 р. (через шість років після вступу до ЄС). Причому для Греції було зроблено виняток навіть попри те, що в 1977 р. ухвалено Директиву Ради 77/388/ЄЕС (Шосту директиву), яка започаткувала гармонізацію основних елементів ПДВ. З огляду на це можна зробити два висновки: 1) у разі відмови зазначених південноєвропейських країн, Великої Британії, Ірландії від участі в інтеграції, запровадження ними ПДВ могло або відбутися пізніше (можливо, в іншій формі), або не відбутися; 2) податкова політика Греції, підпорядковуючись імперативу податкової гармонізації, не сприяла розвитку останньої.

При введенні ПДВ Іспанія встановила його стандартну ставку на рівні 12%, котрий у 1986 р. був найнижчим у межах ЄЕС-12 (ставку 12% застосовував також Люксембург), і одну з найвищих на території інтеграції підвищену ставку податку. Греція та Португалія також запровадили підвищену ставку ПДВ, а Ірландія на той час уже відмовилася від неї.

У 1986 р. у всіх країнах ЄЕС-9 стандартна ставка ПДВ була вищою порівняно з тією, котра застосовувалася при його введенні, що можна пов'язати як із координацією податкової політики країн об'єднаної Європи з метою усунення перешкод на шляху їх взаємної торгівлі, так і з закріпленням за цим податком "реноме" ефективного і надійного джерела наповнення бюджету. При цьому Швеція і Австрія, які приєдналися до інтеграційних процесів у 1995 р., а запровадили ПДВ у 1969 р. та 1973 р. відповідно, у 1986 р. застосовували вищі стандартні ставки податку, ніж у середньому в розрізі одинадцяти країн ЄЕС-12 (17,15%).

Останньою серед країн ЄС-15 ПДВ ввела Фінляндія (за півроку до свого вступу в ЄС і після того, як у 1993 р. було ухвалено рішення про підготовку до приєднання до інтеграційних процесів десяти постсоціалістичних країн, Кіпру та Мальти). Раніше Фінляндії цей податок увели Болгарія, Кіпр, Литва, Польща, Румунія, Словаччина і Чехія, а також Угорщина та Естонія (у 1988 р. і 1991 р. відповідно; до надання їм перспективи членства в ЄС).

1 січня 1993 р., із завершенням формування єдиного внутрішнього ринку, перейменуванням ЄЕС у ЄС і початком роботи над створенням Економічного



і валютного союзу (ЕВС), набрали чинності зміни до Шостої директиви стосовно застосування країнами ЄС стандартної ставки ПДВ на рівні, не нижчому 15%. Це змусило Іспанію та Люксембург (1992 р.), Німеччину (1993 р.) підвищити їх стандартні ставки до зазначеного рівня. У 1993 р. лише Кіпр, застосовував стандартну ставку ПДВ у розмірі 5%, поступово підвищивши її до 15% до свого вступу в ЄС у 2004 р.

Крім того, 1 січня 1993 р. Іспанія, Італія та Франція скасували підвищену ставку ПДВ; Австрія, Бельгія та Греція вдалися до такого кроку в 1990–1992 рр., а Португалія – лише в 1995 р. [10]. Саме в 1995 р. набрала чинності норма, згідно з якою країнам ЄС надавалась можливість застосовувати поряд зі стандартною лише одну або дві знижені ставки ПДВ у розмірі, не нижчому за 5% [11]. Правда, станом на січень 2008 р. у семи країнах ЄС-27 знижені ставки становили до 5% (серед країн, які приєдналися до об'єднаної Європи в 2004–2007 рр., цю норму порушувала лише Польща).

Хорватія у зв'язку зі своїм вступом до ЄС влітку 2013 р. відмовилася від ставки ПДВ у розмірі 0%, застосування якої не передбачено на території євроінтеграції (за ставкою 0% цей податок раніше справлявся також в Угорщині).

Після 2008 р. зміни в оподаткуванні ПДВ у країнах ЄС були зумовлені насамперед загостренням проблеми дефіциту фіскальних ресурсів в умовах погіршення кон'юнктури і подальшого повільного посткризового відновлення (переважна частина країн підвищили стандартну і/або знижені ставки ПДВ). Проте тенденція підвищення середньої стандартної ПДВ у розрізі країн – сьогодишніх членів ЄС простежувалася і раніше. Ця ставка зросла із 17,85% у 1986 р. до 18,91% у 1993 р., до 19,58% у 2008 р. і до 21,38% у 2013 р. Для порівняння: сьогодні стандартна ставка цього непрямого податку в Швейцарії, котра є країною Західної Європи, але не має наміру вступати до ЄС, становить лише 8% [12].

Таким чином, посилення інтеграційних процесів і розвиток гармонізації ПДВ не лише істотно впливали на податкову політику країн ЄС стосовно непрямого оподаткування, а й значною мірою сприяли поширенню цього податку та його утвердженню як одного з основних джерел податкових надходжень.

Посилення європейської економічної інтеграції, котре актуалізувало ухвалення низки директив щодо гармонізації специфічних акцизів, сприяло реалізації національними урядами заходів, які забезпечили поступову конвергенцію переліку підакцизних товарів та механізмів акцизного оподаткування в межах ЄС. Підтвердженням цього є, зокрема, скасування Німеччиною акцизів на сіль, чай і цукор (1992 р.) після ухвалення Директиви Ради 92/12/ЄЕС стосовно загального режиму для підакцизних товарів, зберігання, обігу і моніторингу таких товарів [13]. Регламентоване Директивою Ради 2011/64/ЄС поступове підвищення мінімальних ставок акцизів для тютюнових виробів спрямоване на зменшення рівня диференціації відповідних національних ставок на території об'єднаної Європи.

Першою серед країн ЄС до активної податкової лібералізації вдалася Ірландія. Поряд із перевагами від участі в інтеграції (зокрема, отриманням допомоги від фінансових інститутів Співтовариства) для цієї відмежованої

від континентальної Європи країни було важливо використовувати інші фінансові механізми, які б дали змогу зменшити її відставання за рівнем економічного розвитку від ЄС-6. Оскільки сусідня Велика Британія, керуючись постулатами теорії економіки пропозиції, застосовувала порівняно невисокі ставки податків, Ірландія обрала шлях заохочення значних обсягів іноземних інвестицій за допомогою ще більшого "податкового демпінгу"³. Це дало очікуваний результат: країна до кінця ХХ ст. досягла істотного прогресу в розвитку економіки. Ще в 1995 р. ВВП на одну особу в Ірландії становив 21,5 тис. дол. США, а у країнах ЄС-6 – у середньому 30,3 тис. дол. США. Проте в 2000 р. зазначений показник в Ірландії збільшився до 33,3 тис. дол. США, перевищивши відповідні показники в Бельгії, Італії, Німеччині та Франції (табл. 2).

Таблиця 2

**ВВП на одну особу в країнах ЄС-27 у 1995, 2000 і 2007 рр.,
тис. дол. США**

Країна	1995	2000	2007
Бельгія	26,7	30,4	33,5
Болгарія	6,9	7,2	11,2
Чехія	15,7	17,3	23,9
Данія	28,1	31,7	34,6
Німеччина	27,8	30,3	33,4
Естонія	7,9	11,5	19,6
Ірландія	21,5	33,2	40,8
Греція	17,6	20,3	26,4
Іспанія	21,3	25,1	28,5
Франція	25,3	28,2	30,6
Італія	25,2	27,7	29,0
Кіпр	15,3	18,1	23,6
Латвія	6,2	8,5	16,5
Литва	7,3	9,6	17,9
Люксембург	48,3	61,0	73,9
Угорщина	11,8	13,8	17,7
Мальта	14,4	16,7	20,8
Нідерланди	28,5	33,7	37,6
Австрія	27,4	31,8	35,8
Польща	9,1	11,8	15,7
Португалія	17,5	21,2	22,1
Румунія	7,2	6,9	10,8
Словенія	16,0	19,8	26,3
Словаччина	10,8	12,7	19,3
Фінляндія	21,9	27,3	33,5
Швеція	24,6	29,1	34,8
Велика Британія	24,8	29,1	34,6
ЄС-15	25,8	29,5	35,3
Постсоціалістичні країни ЄС-27	9,9	11,9	17,9
ЄС-27	19,4	22,5	28,3

Джерело: Статистичний щорічник України за 2012 рік / за ред. О.Г.Осауленка. – К. : Державна служба статистики України, 2013. – С. 537–538.

³ У 1995 р. рівень оподаткування (частка податків у ВВП) в Ірландії становив 32,7% ВВП проти 34,7% ВВП у Великій Британії та 39,0% ВВП у середньому в ЄС-15 (за даними [14, с. 180]).



Ірландський позитивний досвід реалізації стратегії податкової лібералізації було "взято на озброєння" низкою країн, що отримали перспективу членства в ЄС (передусім країнами Балтії, Болгарією, Румунією, Кіпром та Мальтою)⁴. При цьому розширення кола країн, які вдавалися до "податкового демпінгу", почало загрожувати ерозією податкової бази у країнах ЄС-15 унаслідок дедалі більшого відпливу з них капіталу. Реагуючи на зазначену загрозу, Єврокомісія у кінці 90-х років ХХ ст. розробила пропозиції щодо гармонізації корпоративного податку, які, зокрема, передбачали встановлення мінімальної ставки оподаткування. Але ці пропозиції наštтовхнулися на серйозний спротив (у тому числі Великої Британії, що не бажала підвищувати свою ставку корпоративного оподаткування у розмірі 31% до "середньоконтинентальних" 40%) і не були реалізовані [15]. Водночас під тиском Єврокомісії Ірландії довелося відмовитися від практики застосування різних ставок корпоративного податку для резидентів і нерезидентів (32 і 10% відповідно) [16, с. 38]; проте натомість країна в 1999–2003 рр. знизила базову ставку оподаткування прибутку до 12,5%.

Потрібно зазначити, що таке ірландське "ноу-хау" в податковому реформуванні стало поштвухом для "змагання" у підвищенні конкурентоспроможності національних податкових систем шляхом лібералізації оподаткування прибутку на території ЄС (у тому числі Західної Європи). В результаті в 2008 р. порівняно із 1997 р. середня базова ставка корпоративного податку у країнах ЄС-27 знизилася з 35,2 до 24,0%. При цьому в ЄС-15 ставка зменшилася з 36,1 до 28,2%, у нових країнах ЄС-27 – з 31,6 до 18,7%. Якщо в 1997 р. у країнах ЄС-15 базова ставка варіювала від 56,7% у Німеччині до 28% у Фінляндії і Швеції, то в 2008 р. – від 35% у Греції до 12,5% в Ірландії (у решті "старожилів" об'єднаної Європи ставка становила щонайменше 25%). У нових країнах ЄС-27 у 1997 р. ця ставка коливалась у діапазоні від 40,2% у Болгарії до 19,6% в Угорщині, в 2008 р. – від 35% у Мальті (серед постсоціалістичних країн ЄС максимальна ставка була встановлена в Словенії на рівні 22%) до 10% у Болгарії та Кіпрі [17, с. 38]. Країни ЄС-15 продовжували застосовувати порівняно високі базові ставки корпоративного оподаткування, зокрема, з огляду на те, що при ухваленні інвестиційних рішень значну роль відіграє чинник розвиненості ринкової економіки (у постсоціалістичних країнах низькі ставки податку є "компенсатором" негативних ефектів становлення ринкової економіки).

Застосування стратегії активної податкової лібералізації у постсоціалістичних країнах ЄС також принесло очікуваний результат. Найбільш вражаючими є економічні успіхи у країнах Балтії. Так, у 2007 р. порівняно з 1995 р. ВВП на одну особу в Естонії збільшився в 2,49 разу, у Латвії – в 2,68, в Литві – 2,90 разу. Для порівняння: в Ірландії цей показник зріс у 1,89 разу, у Німеччині – в 1,20 разу. Щоправда, відмінності у рівні економічного розвитку в розрізі "старих" і "нових" членів об'єднаної Європи все одно зали-

⁴ У 1997 р. рівень оподаткування в Ірландії становив 32,1% ВВП, Болгарії – 27,6% ВВП, Естонії – 34,3% ВВП, Латвії – 32,1% ВВП, Литві – 30,6% ВВП, Румунії – 26,4% ВВП, Кіпрі – 25,9% ВВП, Мальті – 27,5% ВВП; при цьому середній показник у ЄС-15 становив 40,1% ВВП (за даними [14, с. 180]).

шилися значними. У 2007 р. ВВП на одну особу в постсоціалістичних країнах ЄС в середньому становив 17,9 тис. дол. США проти 35,3 тис. дол. США в ЄС-15 (у 1995 р. ці показники становили 9,9 і 25,8 тис. дол. США відповідно; тобто співвідношення середніх показників у постсоціалістичних країнах ЄС-27 і ЄС-15 зменшилося з 1 : 2,67 до 1 : 1,97). На заваді подальшій доволі швидкій конвергенції рівнів економічного розвитку в ЄС став різкий кон'юнктурний спад 2008–2009 рр., що спричинив вплив капіталу з нових країн ЄС, зменшивши актуальність стратегії активної податкової лібералізації (низькі ставки податків уже не стимулювали залучення значних обсягів іноземних інвестицій, загострюючи проблему розбалансованості бюджету). Слід також зважати на те, що в умовах розширення кола країн, котрі вдавалися до "податкового демпінгу", посилилася конкуренція за інвестиційні ресурси. Це обмежило можливості динамічного зростання ВВП за низького рівня оподаткування.

Разом із тим криза 2008–2009 рр. і повільне посткризове відновлення навряд чи змусять нові країни ЄС істотно підвищити ставки податків, адже це дестимулюватиме економічне зростання. І, принаймні допоки ці країни помітно не зменшать своє відставання за рівнем економічного розвитку від ЄС-15, для них важливо тієї чи іншою мірою будувати податкову політику на ліберальних засадах, утримуючи нижчий, ніж у більшості країн Західної Європи, рівень оподаткування. Це, зокрема, спостерігалось в 2009–2011 рр.⁵ (рис. 1).

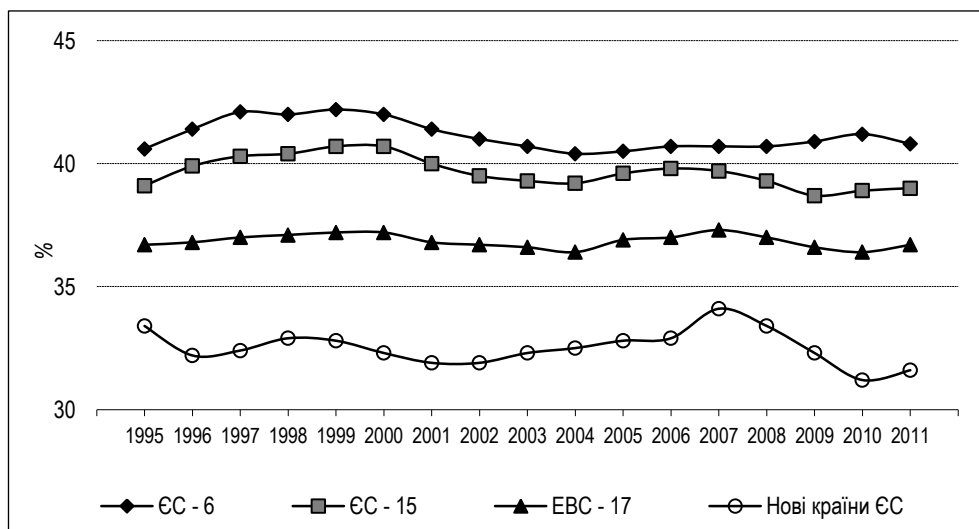


Рис. 1. Динаміка рівня оподаткування у групах країн ЄС-27 у 1995–2011 рр.

Джерело: Directive 77/388/EEC [Електронний ресурс]. – С. 180. – Доступний з : http://www.taxation.ch/fileadmin/user_upload/pdf_taxation/EU_6_VAT_Directive.pdf; Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2013 edition. – P. 172.

⁵ Зниження рівня оподаткування могло бути пов'язане із кон'юнктурним зменшенням надходжень податків та податкових платежів.

Протягом 1995–2011 рр. найвищий рівень оподаткування було зафіксовано у країнах ЄС-6 і дещо нижчий від нього – у країнах ЄС-15 (до останніх належить Ірландія). Натомість цей показник у нових країнах ЄС був значно нижчий як у "старих" членах об'єднаної Європи, так і в країнах ЕВС-17, що охоплює дванадцять країн ЄС-15 (за винятком Великої Британії, Данії та Швеції), Кіпр, Мальту, Естонію, Словаччину і Словенію⁶.

Наслідками зазначених двох напрямів податкових трансформацій у ЄС у зв'язку з посиленням інтеграційних процесів стали: 1) підвищення і конвергенція фіскальної ролі непрямих податків (передусім ПДВ) (рис. 2); 2) менше використання новими країнами ЄС порівняно з країнами ЄС-15 фіскального потенціалу корпоративного податку, податку на доходи фізичних осіб та/або внесків із обов'язкового соціального страхування в умовах значних відмінностей у розвитку прямого оподаткування і справляння внесків до державних соціальних фондів навіть серед "старих" та "нових" членів об'єднаної Європи (рис. 3).

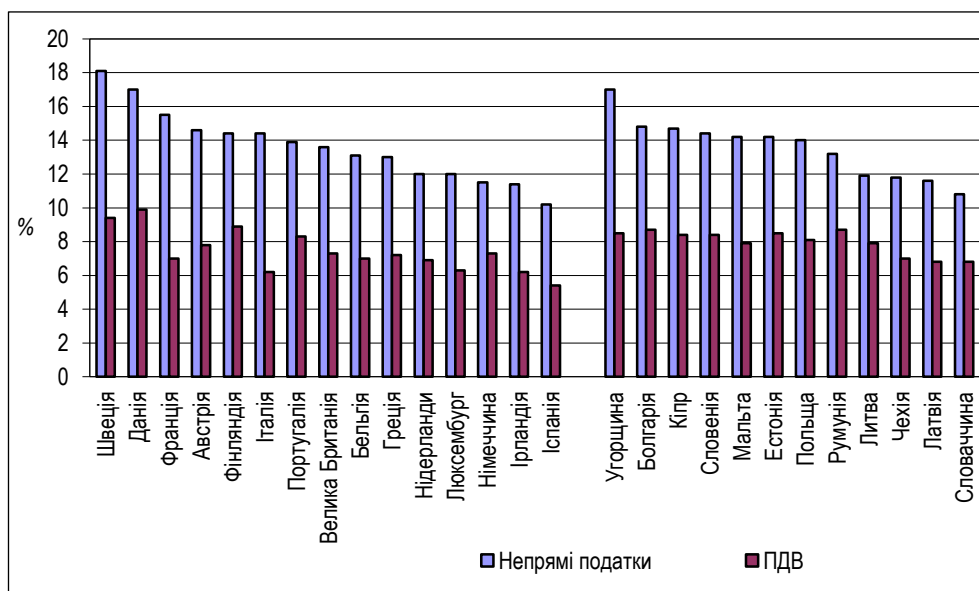


Рис. 2. Частка непрямих податків у ВВП країн ЄС-27 у 2011 р.

Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2013 edition. – P. 175, 177.

У 2011 р. частка непрямих податків у ВВП у країнах ЄС-15 варіювала від 10,2% в Іспанії до 17,0% у Данії, а у нових країнах ЄС-27 – від 10,8% у Словаччині до 17,0% в Угорщині; частка у ВВП ПДВ у ЄС-15 була зафіксована на рівні від 5,4% в Іспанії до 9,9% у Данії, а в нових країнах об'єднаної Європи – від 6,8% у Латвії та Словаччині до 8,7% у Болгарії та Румунії. Більші розбіжності щодо частки у ВВП непрямих податків у цілому порівняно з ПДВ пов'язані в тому числі з тим, що ПДВ є більш гармонізованим у ЄС, ніж специфічні акцизи.

⁶ У 2014 р. до ЕВС вступила вісімнадцята країна – Латвія.

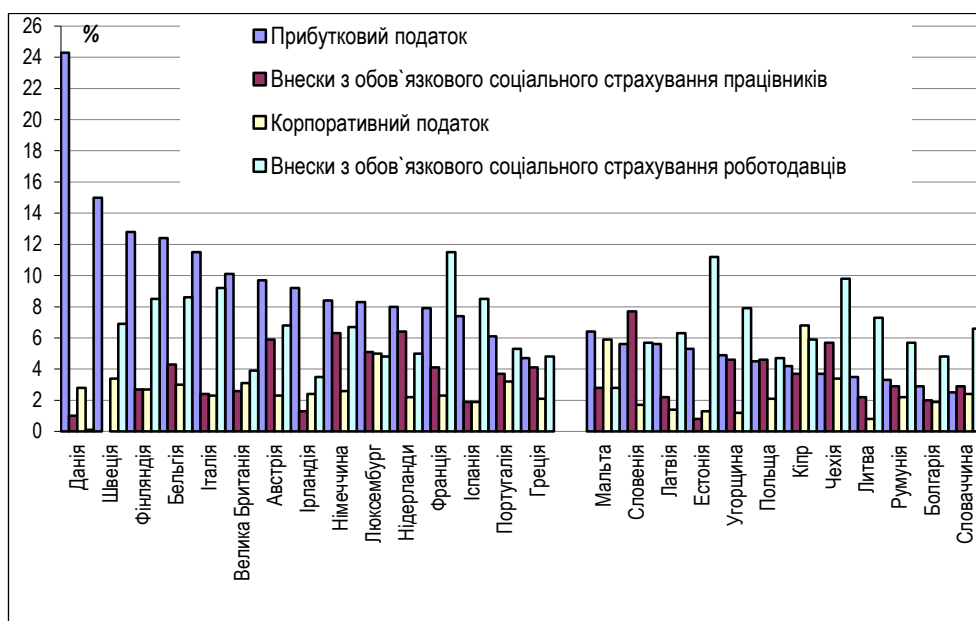


Рис. 3. Частка окремих прямих податків і внесків з обов'язкового соціального страхування у ВВП країн ЄС-27 у 2011 р.

Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2013 edition. – P. 187, 189, 195, 197.

Потрібно зазначити, що в 2012–2014 рр. чимало країн ЄС підвищувало ставки ПДВ і акцизів (зокрема, Іспанія та Словаччина збільшили ставки ПДВ), що сприяло подальшим посиленню фіскальної ролі та конвергенції непрямого оподаткування.

Попри те, що до кризи 2008–2009 рр. більшість країн об'єднаної Європи підвищувала конкурентоспроможність національних податкових систем шляхом зниження базової ставки оподаткування прибутку, в 2011 р. частка у ВВП корпоративного податку в розрізі країн ЄС-15 коливалася від 1,9% в Іспанії до 5,0% у Люксембурзі, а нових країн ЄС-27 – від 0,8% у Литві до 6,8% у Кіпрі (постсоціалістичних країн ЄС – від 0,8% у Литві до 3,4% у Чехії). Водночас іще більшим був діапазон розбіжностей частки у ВВП податку на доходи фізичних осіб і внесків з обов'язкового соціального страхування для працівників і роботодавців.

У 2011 р. частка у ВВП податку на доходи фізичних осіб у ЄС-15 варіювала від 4,7% у Греції до 24,3% у Данії, у нових країнах ЄС-27 – від 2,5% у Словаччині до 6,4% у Мальті (у постсоціалістичних країнах – від 2,5% у Словаччині до 5,6% у Латвії і Словенії⁷). Частка у ВВП внесків з обов'язкового соціального страхування для працівників у країнах ЄС-15 становила від 0% у Швеції до 6,4% у Нідерландах, а у нових країнах ЄС-27 – від 0,8% в Естонії до 7,7% у Словенії. Зауважимо, що такі відмінності показників зумовлені, зокрема, різним рівнем доходів населення на території інтеграції (країни

⁷ На відміну від країн ЄС-15, у 2011 р. країни Балтії, Болгарія, Румунія, Словаччина, Угорщина і Чехія застосовували помірну пропорційну ставку прибуткового оподаткування.



ЄС-15 мають змогу більше, ніж нові країни ЄС, використовувати фіскальний потенціал прибуткового податку та внесків до державних соціальних фондів для працівників).

Частка у ВВП внесків з обов'язкового соціального страхування роботодавців у "старожилах" об'єднаної Європи коливалася від 0,1% у Данії до 11,5% у Франції, а в її нових членах – від 2,8% у Мальті до 11,2% в Естонії (у постсоціалістичних країнах ЄС – від 4,8% в Болгарії до 11,2% в Естонії). При цьому найменші в ЄС показники сукупної частки у ВВП корпоративного податку та внесків із обов'язкового соціального страхування для роботодавців були зафіксовані у Данії та Ірландії на рівні 2,9 та 5,9% відповідно (ці країни максимально знизили податкове навантаження на підприємницький сектор). Чимало постсоціалістичних країн ЄС, маючи обмежені можливості підвищення податкового навантаження на доходи населення, активно використовувало фіскальний потенціал внесків з обов'язкового соціального страхування для роботодавців.

Водночас, попри часто істотні відмінності податкової структури серед країн ЄС-15 та нових країн ЄС, подальше зменшення відставання одних країн від інших за рівнем економічного розвитку⁸ створюватиме передумови для активнішого запозичення західноєвропейських податкових механізмів новими країнами ЄС, що може сприяти поступовій конвергенції оподаткування в об'єднаній Європі. Згадаємо, що ще 50 років тому багато хто вважав запровадження ПДВ мало не авантюрою, а сьогодні цей найбільш гармонізований в ЄС податок слугує одним із основних джерел податкових надходжень. Крім того, нові ризики та загрози для економічного розвитку та фіскальної стабільності і далі змушуватимуть країни ЄС вдаватися до схожих змін в оподаткуванні для розв'язання подібних проблем (як свого часу післявоєнні пошуки фіскальних резервів спонукали до розробки і введення низкою країн ПДВ). З одного боку, зменшення відмінностей національних податкових систем може дати поштовх для розвитку податкової гармонізації, з іншого – ухвалення нових директив із питань оподаткування (їх дотримання є обов'язковим для країн, які вступають до ЄС) забезпечуватиме посилення конвергенції механізмів оподаткування на території інтеграції.

З огляду на зазначене можна зробити ще один висновок. Дослідження податкової політики у країнах ЄС не менш важливе для України, яка підписала Угоду про асоціацію з ЄС, ніж особливостей податкової гармонізації (Угодою передбачено адаптацію вітчизняного податкового законодавства до низки директив ЄС щодо ПДВ і специфічних акцизів).

Звернемо увагу також на те, що посилення інтеграції передбачає усунення податкових перешкод на шляху економічного співробітництва її учасників, але ще з часів створення інтеграційного утворення (країнами, які перебували на приблизно однаковому рівні економічного розвитку) координація податкової політики в межах Співтовариства і розвиток податкової гармонізації відбувалися з ускладненнями. Це значною мірою зумовлене впливом інституціонального чинника.

⁸ У 2010–2013 рр. темп зростання ВВП у нових країнах ЄС становив в середньому 1,9% проти 0,4% у країнах ЄС-15 (за даними [18]).



У податковій політиці як на національному, так і на наднаціональному рівнях важливо враховувати особливості інституціонального середовища. Відмінності у розвитку формальних інститутів, що визначають правове поле економічних процесів, неформальної практики господарювання, традицій та цінностей іноді зумовлюють протилежні наслідки впровадження схожого нововведення (податкової трансформації) у різних країнах, а також вимагають застосування комплексного підходу до реформ, що обмежує можливості змін в оподаткуванні "за зразком" або "в межах встановленого діапазону".

Крім того, існують значні відмінності інституціонального середовища у країнах з розвинутою ринковою економікою (ЄС-15) та постсоціалістичних країнах ЄС. У ЄС-15 це середовище є доволі гармонійним: культурні традиції і цінності слугують основою неформальної практики господарювання, а формальні інститути здебільшого не вступають у антагоністичну суперечність із неформальними і добре узгоджуються між собою. Але важливою передумовою забезпечення підвищення ефективності податкової системи в умовах поліпшення динаміки зростання ВВП у цих країнах є відмова від небезпечних з огляду на опортуністичні реакції суб'єктів ринку радикальних змін в оподаткуванні. Зрозуміло, що за кон'юнктурного спаду західне суспільство переглядає ставлення до реформ (полярність зміни поглядів залежить від глибини рецесії). Проте завжди існує межа позитивного сприйняття трансформацій, що не сприяє "зближенню" податкових систем на території інтеграції. В умовах значних національних відмінностей в оподаткуванні навіть країнам ЄС-15 буває важко "прийти до спільного знаменника" при координації податкової політики.

У постсоціалістичних країнах інституціональне середовище, навпаки, є складним, часто суперечливим утворенням, оскільки: 1) постсоціалістична трансформація передбачає заміну інститутів командно-адміністративної економіки їх ринковими аналогами, зумовлюючи тимчасове співіснування елементів різних інституціональних структур; 2) ринкові формальні інститути накладаються на стереотипи постсоціалістичного господарювання, що спричиняє появу специфічної неформальної практики економічної поведінки і формування "перехідної" ринкової культури; 3) доволі часто формальні інститути, не знаходячи ринкового базису свого функціонування, зазнають викривлень. Тому для постсоціалістичних країн важливо, щоб, з одного боку, їх оподаткування відповідало сформованому інституціональному середовищу, з іншого – було спрямоване на сприяння зростанню ВВП і подальшим ринковим трансформаціям. Причому особливий акцент потрібно робити на узгодженні податкових реформ з іншими реформами соціально-економічної організації суспільного розвитку⁹.

Значні відмінності інституціонального середовища у країнах ЄС-15 та постсоціалістичних країнах ЄС часто ускладнюють чи унеможливають конвергенцію податкових механізмів в об'єднаній Європі, що не сприяє розвитку податкової гармонізації. Проте ці відмінності поступово стають менш поміт-

⁹ Про особливості інституціонального середовища у країнах з розвинутою ринковою економікою і постсоціалістичних країнах докладніше йдеться у праці [19, с. 18–32].



ними, дещо розширюючи "поле для маневрів" при усуненні податкових перешкод економічного співробітництва на території інтеграції.

Отже, посилення інтеграційних процесів зумовило як поступове "зближення" механізмів справляння непрямих податків на території об'єднаної Європи (в тому числі справило істотний вплив на розповсюдження ПДВ, його реформування та утвердження як одного з основних джерел податкових надходжень), так і реалізацію низкою країн ЄС стратегії активної податкової лібералізації для стимулювання іноземних інвестицій і зменшення завдяки цьому свого відставання за рівнем економічного розвитку від країн ЄС-6, унаслідок чого відмінності в оподаткуванні в ЄС поглибилися. Спостерігалися, з одного боку, зрушення в гармонізації ПДВ і специфічних акцизів, що сприяло посиленню фіскальної ролі й конвергенції в ЄС часток у ВВП непрямих податків, з іншого – встановлення Ірландією і більшістю постсоціалістичних країн ЄС нижчого рівня оподаткування, ніж у середньому в ЄС-15.

Одними з найбільших обмежень для розвитку податкової гармонізації та конвергенції оподаткування в ЄС є різні можливості країн щодо акумулювання надходжень прямих податків та внесків з обов'язкового соціального страхування і відмінності інституціонального середовища трансформації оподаткування у "старих" і "нових" членах ЄС, які, правда, поступово стають менш істотними. Зменшення диференціації країн об'єднаної Європи за рівнем економічного розвитку та успіхи у розвитку ринкової економіки постсоціалістичних країн в умовах реалізації національними урядами схожих податкових реформ для розв'язання подібних проблем можуть дати поштовх для подальших податкової гармонізації (не лише ПДВ та акцизів) і "зближення" податкових систем на території євроінтеграції.

Зазначені особливості впливу інтеграційних процесів на оподаткування країн – членів ЄС і, зокрема, взаємозалежність розвитку податкової гармонізації та конвергенції оподаткування в об'єднаній Європі, потрібно враховувати в Україні.

Податкова політика нашої держави в умовах імплементації Угоди про асоціацію з ЄС має розроблятися з урахуванням таких детермінант.

1. З огляду на значні відмінності оподаткування країн ЄС немає потреби в докорінних змінах в оподаткуванні України у напрямі його "приведення до єдиного зразка".

2. Податкова політика в Україні має враховувати як особливості податкової гармонізації (передусім вимоги Угоди про асоціацію щодо адаптації вітчизняного податкового законодавства до низки Директив ЄС із ПДВ і специфічних акцизів), так і сучасні тенденції податкових трансформацій у країнах ЄС.

3. Особливості економіко-інституціонального середовища в нашій державі зумовлюють необхідність пошуку вітчизняного "ноу-хау" в податковому реформуванні. Але при цьому важливо враховувати досвід змін в оподаткуванні країн ЄС (насамперед постсоціалістичних учасників інтеграції) за схожих економічних і фіскальних умов.

Список використаних джерел

1. Налоговые реформы. Теория и практика : монография для магистров, обучающихся по специальностям "Финансы и кредит", "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" / [И.А. Майбууров и др.] ; под ред. И.А. Майбуурова, Ю.Б. Иванова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 463 с.
2. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / за ред. Т.І. Єфименко, А.М. Соколовської. – К. : ДННУ "Академія фінансового управління", 2013. – 491 с.
3. *Єфименко Т.І.* Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем / Т.І. Єфименко // *Фінанси України.* – 2013. – № 3. – С.7– 26.
4. *Крисоватий А.І.* Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія / А.І. Крисоватий. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371 с.
5. *Юрій С.І.* Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні / Юрій С.І., Крисоватий А.І., Кошук Т.В. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – 292 с.
6. Экономика налоговых реформ : монография / под ред. И.А. Майбуурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. – К. : Алерта, 2013. – 432 с.
7. *Соколовська А.М.* Податкова політика в Україні в контексті тенденцій реформування оподаткування у країнах ЄС / А.М. Соколовська, Т.В. Кошук // *Фінанси України.* – 2012. – № 1. – С. 94–115.
8. *Соколовська А.М.* Основи теорії податків : навчальний посібник / А.М. Соколовська. – К. : Кондор, 2010. – 326 с.
9. Податкова система України : підручник / [Федосов В.М., Опарін В.М., П'ятаченко Г.О. та ін.] ; за ред. В.М. Федосова. – К. : Либідь, 1994. – 464 с.
10. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 13th January 2014 [Електронний ресурс]. – Доступний з : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
11. Directive 77/388/EEC [Електронний ресурс]. – Доступний з : http://www.taxation.ch/file-admin/user_upload/pdf_taxation/EU_6_VAT_Directive.pdf.
12. Switzerland increases VAT rate to 8% from 2011 until 2018 [Електронний ресурс]. – Доступний з : <http://www.vatlive.com/european-news/switzerland-increases-vat-rate-to-8-from-2011-until-2018/>
13. *Румянцев А.* Гармонизация налоговых систем стран-членов Европейского союза [Електронний ресурс] / А Румянцев // *Экономика и жизнь.* – 1995. – № 29. – Доступний з : http://www.aha.ru/~andrew_r/articles/e&z1.htm
14. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – 274 p.
15. *Загоруйко Ю.* Дисгармония от гармонизации [Електронний ресурс] / Ю. Загоруйко // *Зеркало недели.* – 1998. – № 51. – Доступний з : http://gazeta.zn.ua/ECONOMICS/disgarmoniya_ot_garmonizatsii.html
16. *Погорлецкий А.И.* Налоговые аспекты расширения Европейского Союза / А.И. Погорлецкий // *Вестник Санкт-Петербургского университета.* – 2005. – Серия 5, №1. – С. 30–39.
17. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2013 edition. – 316 p.
18. Real GDP growth rate in the European Union [Електронний ресурс]. – Доступний з : <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&plugin=1&language=en&pcode=tec00115>
19. *Крисоватий А.І.* Інституційне середовище фіскального регулювання соціально-економічних процесів / А.І. Крисоватий, Т.В. Кошук // *Фінанси України.* – 2011. – № 9. – С. 18–32.

Надійшла до редакції 24.06.2014 р.



*Мельник В.Н., д-р экон. наук, профессор,
проректор по научной работе Европейского университета*

*Кошук Т.В.,
старший научный сотрудник отдела финансов институциональных секторов
экономики
ГУНУ "Академия финансового управления"*

ВЛИЯНИЕ ИНТЕГРАЦИОННЫХ ПРОЦЕССОВ НА НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ СТРАН ЕС

Исследованы налоговая политика и изменения в налогообложении в странах ЕС в связи с усилением интеграционных процессов. Проанализированы особенности развития налоговой гармонизации, национальных налоговых систем и конвергенции налогообложения в объединенной Европе, а также факторы, которые их обуславливают.

Ключевые слова: европейская экономическая интеграция, налоговая политика, налоговая система, изменения в налогообложении, налоговая гармонизация, конвергенция налогообложения.

*V.Melnik, Doctor of Economics, Professor,
T.Koschuk, Senior Researcher, Academy of Financial Management*

INTEGRATION EFFECT ON TAXATION IN THE EU

Tax policy and changes in taxation in the EU due to the strengthening of the integration processes are investigated. The features of tax harmonization development, national tax systems and tax convergence in the EU are analyzed.

The authors found out that intensification of integration processes resulted in: 1) gradual "convergence" of indirect taxation mechanisms in the EU (also had a significant impact on the distribution of the VAT, its reformation and establishment as one of the main sources of tax revenue); 2) implementation, by a number of EU members states, of the strategy of active tax liberalization to encourage foreign investment and thereby reduce their backlog in the level of economic development from the countries that initiated the integration, which resulted in increased difference in the taxation pattern between the EU member states. The following observations were made: on the one hand, improvements in harmonization of VAT and specific excises took place that facilitated the strengthening of fiscal role and convergence between the shares of indirect taxes in GDP in the EU, and, on the other hand, establishment of lower tax ratio than the EU-15 average by Ireland and most post-socialist EU member states.

Among the constraints to tax harmonization and tax convergence in the EU, the major are different national possibilities to accumulate direct taxes and social contributions, and differences in the institutional environment for the transformation of taxation in the "old" and "new" member states. However, a gradual reduction of the difference in economic development in the EU and progress in the development of market economy in the post-socialist countries with the implementation of similar tax reforms by national governments to address such problems may promote further tax harmonization and the "convergence" of the tax systems in the EU.

Key words: European economic integration, tax policy, tax system, changes in taxation, tax harmonization, tax convergence.