

Марія РІППА

*кандидат економічних наук, доцент, Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, Україна, rippa_mary@ukr.net
ORCID ID: 0000-0003-2781-2642*

Тетяна ТУЧАК

*кандидат економічних наук, доцент, Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, Україна, asol75@bigmir.net
ORCID ID: 0000-0003-4696-924*

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ПРОЦЕСІВ ТА МОЖЛИВОСТІ ЙОГО ВИКОРИСТАННЯ В УКРАЇНІ

Вступ. В умовах ринкової економіки система оподаткування, що визначається податковою політикою, має значний вплив на соціально-економічні процеси в державі. На Заході розробку проблем державних фінансів давно підняли на висоту, котрій немає рівних у світі. Модернізуючи податкову систему Україні, без західної практики, без осмислення, сприймання, використання такого унікального наукового потенціалу і практичного досвіду не обійтися. Разом із тим, необхідно враховувати реальні умови, національні інтереси, історичні особливості нашої країни та творчий доробок українських вчених, досвід вітчизняної податкової практики.

Мета – дослідити процеси податкового регулювання соціально-економічних процесів у країнах із розвинутою ринковою економікою, інструменти регулюючого впливу основних бюджетоутворюючих податків: податку на прибуток, податку на додану вартість, акцизу і податку на доходи фізичних осіб у контексті запозичення й адаптації зарубіжного досвіду до українських реалій.

Результати. Дослідження зарубіжного досвіду податкового регулювання соціально-економічних процесів показало, що країни-члени ЄС застосовують регулюючий податковий інструментарій, керуючись гармонізованими принципами та принципами фіскальної солідарності. В європейських країнах є допустимим надання звільнень від ПДВ без відшкодування податкового кредиту.

Доведено, що невирішеність проблеми гармонізації системи прибуткового оподаткування юридичних осіб не означає відсутність можливостей запозичення досвіду податкового регулювання окремих країн.

Зазначено, що більшість країн, які диференціюють ставки податку, залежно від величини прибутку, користуються при цьому прогресивною шкалою. В Європі спостерігається тенденція соціалізації оподаткування через введення системи "сімейного"

оподаткування доходів фізичних осіб на основі диференціації платників податків за сімейним станом та їх фактичною платоспроможністю.

Висновки. Проведено аналіз зарубіжного досвіду податкового регулювання соціально-економічного розвитку та можливості його адаптації до українських реалій. Виявлено значну схожість основних податків в європейських країнах, що мають спільні політичні та економічні інтереси, історично взаємодіючі у вирішенні глобальних питань розвитку. Досліджено механізми регулюючого впливу на соціальний і економічний розвиток зарубіжних країн таких податків, як: ПДВ, акцизи, податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб. Детерміновано переваги і недоліки використання в світовій практиці оподаткування різних податкових пільг і преференцій, принципів організації оподаткування. Обґрунтовано, за рахунок якого регулюючого потенціалу податків досягається не тільки фіскальна ефективність їх стягнення, а й вирівнювання соціально-економічного становища населення і країни загалом.

Ключові слова: податкове регулювання, гармонізація оподаткування, ПДВ, акцизи, податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб, податкові пільги, податкові преференції, соціалізація оподаткування.

Табл.: 2, рис.: 1, бібл.: 11.

Марія РИППА

кандидат економічних наук, доцент, Университет государственной фискальной службы Украины, Ирпень, Украина

Татьяна ТУЧАК

кандидат економічних наук, доцент, Университет государственной фискальной службы Украины, Ирпень, Украина

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ И ВОЗМОЖНОСТИ ЕГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В УКРАИНЕ

Введение. В условиях рыночной экономики система налогообложения, определяемая налоговой политикой, имеет значительное влияние на социально-экономические процессы в государстве. На Западе разработка проблем государственных финансов давно поднялась на высоту, которой нет равных в мире. Модернизируя налоговую систему Украины, без западной практики, без осмысления, восприятия, использования такого уникального научного потенциала и практического опыта не обойтись. Вместе с тем, необходимо учитывать реальные условия, национальные интересы, исторические особенности нашей страны и творческое наследие украинских ученых, опыт отечественной налоговой практики.

Цель – исследовать процессы налогового регулирования социально-экономических процессов в странах с развитой рыночной экономикой, инструменты регулирующего влияния основных бюджетобразующих налогов: налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, акциза и налога на доходы физических лиц в контексте заимствования и адаптации зарубежного опыта к украинским реалиям.

Результаты. Исследование зарубежного опыта налогового регулирования социально-экономических процессов показало, что страны-члены ЕС применяют регулирующие

ющий налоговый инструментарий, руководствуясь гармонизированными принципами и принципами фискальной солидарности. В европейских странах допустимо предоставление освобождений от НДС без возмещения налогового кредита.

Доказано, что нерешенность проблемы гармонизации системы подоходного налогообложения юридических лиц не означает отсутствия возможностей заимствования опыта налогового регулирования отдельных стран.

Обозначено, что большинство стран, дифференцирующих ставки налога в зависимости от величины прибыли, пользуются при этом прогрессивной шкалой. В Европе наблюдается тенденция социализации налогообложения через введение системы "семейного" налогообложения доходов физических лиц на основе дифференциации налогоплательщиков по семейному положению и их фактической платежеспособности.

Выводы. Проведен анализ зарубежного опыта налогового регулирования социально-экономического развития и возможности его адаптации к украинским реалиям. Выявлено значительное сходство основных налогов в европейских странах, имеющих общие политические и экономические интересы, исторически взаимодействующие в решении глобальных вопросов развития. Исследованы механизмы регулирующего влияния на социальное и экономическое развитие зарубежных стран таких налогов, как НДС, акцизы, налог на прибыль, налог на доходы физических лиц. Детерминированы преимущества и недостатки использования в мировой практике налогообложения различных налоговых льгот и преференций, принципов налогообложения. Обосновано, за счет какого регулирующего потенциала налогов достигается не только фискальная эффективность их взимания, но и выравнивание социально-экономического положения населения и страны в целом.

Ключевые слова: налоговое регулирование, гармонизация налогообложения, НДС, акцизы, налог на прибыль, налог на доходы физических лиц, налоговые льготы, налоговые преференции, социализация налогообложения.

Maria RIPPA

Ph. D. (Economics), Assoc. Prof., University of State Fiscal Service of Ukraine, Irpen, Ukraine, rippa_mary@ukr.net

ORCID ID: 0000-0003-2781-2642

Tetiana TUCHAK

Ph. D. (Economics), Assoc. Prof., University of State Fiscal Service of Ukraine, Irpen, Ukraine, asol75@bigmir.net

ORCID ID: 0000-0003-4696-924

FOREIGN EXPERIENCE IN TAX REGULATION OF SOCIO-ECONOMIC PROCESSES AND POSSIBILITIES OF ITS USE IN UKRAINE

Introduction. In a market economy, the taxation system, determined by tax policy, has a significant impact on the socio-economic processes in the state. In the West, the development of public finance problems has long risen to a height that is unmatched in the world. Modernizing the tax system of Ukraine without Western practice, without comprehension, perception, use of such a unique scientific potential and practical experience is indispensable. At the same time, it is necessary to take into account the real conditions, national interests, historical features of our country and the creative heritage of Ukrainian scientists, the experience of domestic tax practice.

The purpose of the article is to study the processes of tax regulation of socio-economic processes in countries with developed market economies, instruments of regulating the influence of the main budget-forming taxes: income tax, value added tax, excise tax and personal income tax in the context of borrowing and adapting foreign experience to Ukrainian realities.

Results. The study of foreign experience in tax regulation of socio-economic processes has shown that the EU member states apply regulatory tax instruments, guided by harmonized principles and principles of fiscal solidarity. In European countries, it is permissible to provide VAT exemptions without refunding the tax credit. In the EU, VAT exemptions for small businesses are significant. At the community level, excise tax incentives for energy, alcohol and alcoholic beverages have been defined. Most countries apply them in the form of layoffs, but some in the form of reduced rates. In addition, at the discretion of the government of an EU member state, not all potential preferences may be introduced, so the list of benefits differs significantly from country to country. The unresolved problem of harmonizing the system of income taxation of legal entities does not mean that there is no opportunity to borrow the experience of tax regulation of individual countries. The policy of the governments of foreign countries (especially European ones) demonstrates the desire to exclude as much as possible exemption from income tax, however, the toolkit of investment tax credit and investment discounts, tax holidays, accelerated depreciation, tax-free funds (reserves) and differentiation of rates that have on the development of investment processes and serve to maintain a stable financial condition of economic entities. It is important to emphasize that most countries that differentiate tax rates based on profit margins use a progressive scale. In Europe, there is a tendency to socialize taxation through the introduction of a system of "family" taxation of personal income based on the differentiation of taxpayers by marital status and their actual ability to pay.

Conclusions. The analysis of foreign experience of tax regulation of socio-economic development and the possibility of its adaptation to Ukrainian realities is carried out. A significant similarity of the main taxes in European countries that have common political and economic interests, historically interacting in solving global development issues, has been revealed. The mechanisms of the regulatory influence on the social and economic development of foreign countries of such taxes as VAT, excise taxes, income tax, tax on personal income have been investigated. The advantages and disadvantages of using in the world practice of taxation of various tax benefits and preferences, principles of taxation are determined. It has been substantiated due to what regulatory potential of taxes is achieved not only the fiscal efficiency of their collection, but also the leveling of the socio-economic situation of the population and the country as a whole.

Keywords: tax regulation, harmonization of taxation, VAT, excise taxes, income tax, personal income tax, tax incentives, tax preferences, socialization of taxation.

JEL Classification: G2, G1, H11.

Постановка проблеми. Нині кожна держава має власну неповторну податкову систему і податковий інструментарій впливу на соціальний і економічний розвиток. Результати досліджень як вітчизняних, так і зарубіжних вчених доводять, що вони істотно різняться за кількістю податків, їх

конструкцією, організацією та методикою адміністрування. Разом з тим, існує значна схожість основних податків у країнах, територіально наближених один до одного, що мають спільні політичні й економічні інтереси, історично взаємодіючі у вирішенні глобальних питань розвитку. Зокрема, для

держав Європи такими податками є ПДВ, індивідуальні акцизи, податок на прибуток корпорацій, податок на доходи фізичних осіб тощо. Мотивуючи тим, що теоретична розробка питань оподаткування і фіскальна практика в країнах з розвинутою ринковою економікою перебувають на високому рівні наукової та професійної культури, знання і досвід держав Заходу в сфері оподаткування вже випробувані й довели свою ефективність. Тому схожість механізмів оподаткування дає змогу стверджувати про можливість запозичення і адаптації зарубіжного досвіду податкового регулювання соціально-економічних процесів до вітчизняних реалій, це відповідає національним інтересам України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання системи оподаткування та податкового регулювання досліджували вітчизняні та зарубіжні вчені: В. Андрущенко [1], А. Соколовська [2], Т. Єфименко [2], І. Луніна [2], А. Крисоватий [3], В. Мельник [3], Т. Кошук [3]. Попри наявність серйозних напрацювань вітчизняних науковців і практиків у царині оподаткування, наразі далеко не всі нагальні питання отримали належне висвітлення. Так, потребують ґрунтовного аналізу стан справ у податковій системі України та її реформаторські ініціативи в аспекті євроінтеграційних процесів і структурних зрушень у напрямку фіскально-перерозподільчих процесів соціальної, енергетичної, екологічної спрямованості.

Метою статті є дослідження процесів податкового регулювання соціально-економічних процесів у країнах з розвинутою ринковою економікою, інструментів регулюючого впливу основних бюджетоутворюючих податків: податку на прибуток, податку на додану вартість, акцизів і податку на доходи фізичних осіб у контексті запозичення й адаптації зарубіжного досвіду до українських реалій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податок на додану вартість є найбільш досконалою формою непрямого оподаткування і відіграє важливу роль у публічних фінансах більшості країн з розвинутою ринковою економікою та країн з перехідною економікою. В Україні – це основний бюджетоутворюючий податок державного бюджету. Встановлення податкових ставок і пільг із ПДВ регламентують уряди й парламенти європейських держав. На рівні ЄС діють директиви, які в основному мають рекомендаційний характер. Однак країни-члени ЄС застосовують регулюючий податковий інструментарій, керуючись гармонізованими принципами, визначеними в директивах. Доволі поширеною є практика диференціації ставок цього універсального податку (табл. 1). Застосування понижених ставок також регламентується узгодженими на рівні ЄС документами, якими передбачені наступні види ставок: перша і друга знижені ставки – не менше 5%, які застосовуються до продуктів харчування і безалкогольних напоїв, тваринних кормів, тварин, насіння, рослин, складових частин для приготування продуктів харчування, послуг водопостачання, фармацевтичних товарів (включаючи засоби гігієни і ветеринарні препарати), медичних і стоматологічних послуг тощо, медичного обладнання для інвалідів, ритуальних послуг і ритуальних товарів, послуг з прибирання вулиць, вивезення та переробки сміття.

Перелік товарів і послуг, який оподатковується за тією чи іншою ставкою, визначається на рівні внутрішнього законодавства країн в межах, окреслених директивами ЄС. Так, Данія прийняла рішення взагалі не застосовувати знижені ставки ПДВ.

В Євросоюзі існує позиція учасників з приводу звільнення від ПДВ. Але знову ж таки питання звільнення конкретних товарів, робіт і послуг в рамках переліку, зазначено-

ДЕРЖАВНІ ТА МІСЦЕВІ ФІНАНСИ

го в директивах, вирішують на рівні кожної держави з урахуванням національних особливостей. Проте в країнах-членах ЄС є допустимим надання звільнень від ПДВ без відшкодування податкового кредиту для:

- послуг громадських поштових служб;
- послуг з лікування, наданих громадськими організаціями;
- послуг медичного догляду;

- трансплантації людських органів, донорської крові та материнського молока;
- стоматологічних послугах;
- товарів і послуг, що надають благодійні організації й установи, пов'язані із соціальним забезпеченням і соціальною допомогою, захистом дітей і молоді;
- послуг середньої, професійно-технічної та вищої освіти;

Таблиця 1

Стандартні та знижені ставки ПДВ в країнах ЄС станом на 1 січня 2020 р., %*

Держава ЄС	Супер знижена ставка	Знижена ставка	Стандартна ставка
Австрія	–	10/13	20
Бельгія	–	6/12	21
Болгарія	–	9	20
Великобританія	–		20
Угорщина	–	5/18	27
Німеччина	–	7	19
Греція	–	6/13	24
Данія	–		25
Ірландія	4,8	9/13,5	23
Іспанія	4	10	21
Італія	4	5/10	22
Кіпр	–	5/9	19
Латвія	–	5/9	21
Литва	–	5/12	21
Люксембург	3	8	17
Мальта	–	5/7	18
Нідерланди	–	9	21
Польща	–	5/8	23
Португалія	–	6/13	23
Румунія	–	5/9	19
Словаччина	–	10	20
Словенія	–	5/9,5	22
Фінляндія	–	10/14	24
Франція	2,1	5,5/10	20
Хорватія	–	5/13	25
Чехія	–	10/15	21
Швеція	–	6/12	25
Естонія	–	9	20

* Складено на основі [5].

- постачання товарів, призначених для забезпечення надання освітніх послуг громадськими організаціями;
- забезпечення кадрами з догляду за хворими, захисту дітей та молоді, просвітницької діяльності в разі надання таких послуг релігійними і філософськими організаціями;
- послуг релігійних, профспілкових, політичних, філософських, патріотичних, філантропічних, цивільних некомерційних організацій, наданих на користь своїх членів або в обмін на членські внески згідно із засновницькими документами;
- послуг, пов'язаних зі спортом і фізичним вихованням, наданими некомерційними організаціями учасникам фізкультури або спортсменам;
- послуг (включаючи постачання пов'язаних з ними товарів) громадських установ культури;
- послуг незалежних об'єднань громадян та організацій, діяльність яких звільнена від оподаткування;
- послуг спеціального транспорту хворим або травмованим особам;
- операцій страхових брокерів і агентів щодо страхування, перестрахування і пов'язаних з цим послуг;
- лізингу та оренди нерухомості;
- постачання товарів, які використовують для проведення діяльності, звільненої від оподаткування, якщо такі поставки не надають можливості контрагентам зменшити податкові зобов'язання;
- грошово-кредитних операцій (з надання та повернення кредитів, управління кредитами з боку осіб, які їх надали; з поточними і депозитними рахунками; платежами, переказами, боргами, чеками; з валютою, банкнотами, монетами, які є законними платіжними засобами, крім колекційних);
- операцій (крім управління і зберігання) з цінними паперами і паями;
- управління спеціальними інвестиційними фондами;
- постачання марок (поштових, гербових та ін.) за номінальною вартістю і для використання за призначенням;
- лотерей, азартних ігор, парі;
- обладнання будівель, їх частин, землі;
- кінцевого імпорту товарів, поставка яких на територію країни підпадала б звільненню або які не підлягають обкладенню митними зборами;
- реімпорту товарів в країну, з якої вони були експортовані, особами, які їх експортували, якщо вони не підлягають обкладенню митними зборами;
- імпорту товарів, звільнених від митних зборів, відповідно до дипломатичних і консульських угод;
- імпорту товарів певними органами влади приймаючої держави міжнародними організаціями та їх учасниками в межах і на умовах міжнародних конвенцій або угод про штаб-квартири;
- імпорту товарів (включаючи продукти) збройними силами учасників НАТО на територію держави-члена для використання формуваннями НАТО і допоміжними цивільними підрозділами;
- доставки риболовецькими підприємствами необробленого або консервованого (для подальшої реалізації) улову в порти, які підлягають подальшому постачанню;
- супутніх послуг щодо імпортування, якщо їх вартість включається в базу оподаткування;
- імпорту центральними банками золота;
- імпорту газу і електроенергії;
- постачання товарів (включаючи багаж подорожуючих) за межі ЄС, якщо вони відправлені (або транспортовані): продавцем (або за рахунок продавця); покупцем (або за рахунок покупця), який

не має постійного місця підприємницької діяльності на території країни;

- постачання палива і продуктів на морські судна, які перебувають за межами держави, і для повітряних (для перевезень на міжнародних авіалініях) судів;
- ремонту, модифікації, утримання, фрахтування та найму за межами ЄС морських і повітряних (для перевезень на міжнародних авіалініях) судів;
- експорту за межі ЄС товарів певними органами влади приймаючої держави міжнародними організаціями та їх учасниками в межах і на умовах міжнародних конвенцій або угод про штаб-квартири;
- експорту товарів (включаючи продовольство) збройними силами учасників НАТО на територію держави-члена для використання формуваннями НАТО і допоміжними цивільними підрозділами;
- експорту золота центральним банкам;
- імпорту товарів, не призначених для кінцевого споживання в країні і які розміщені під іншим режимом, ніж митниця;
- поставки товарів, які мають бути пред'явлені митним органам і в разі потреби поміщені на тимчасове зберігання, розміщення в франко зонах або на франко складах.

Крім вищевказаного, можливо надання звільнень від оподаткування з компенсацією податкового кредиту (при застосуванні ставки 0%) для наступних категорій:

- експорт товарів і послуг;
- товари і послуги, які є важливими для тієї або іншої країни, враховуючи рішення особливо значущих проблем соціального й економічного характеру (медикаменти, продукти харчування, спеціальне обладнання, періодичні видання, продукція пріоритетних галузей промисловості і підприємств, які виробляють малопробудковий вироби соціального призначення).

Значні масштаби в ЄС мають пільги щодо ПДВ, які надають для малих підприємств. Їх застосування обґрунтовано необхідністю формування середовища, що сприяє розвитку мобільних бізнес-систем, які швидко адаптуються до постійно мінливого ринкового середовища, забезпечуючи, таким чином, громадську соціальну й економічну стабільність. “Ділова ініціатива, підприємництво, яке трансформується в масовий малий бізнес, – вагомий фактор суспільної стабільності й економічного розвитку в державах з ринковою економікою” [2].

Універсальний і поширений в Європі податок, який цікавить нас в контексті нашого дослідження, це – індивідуальний акциз (специфічний акциз). У кожній країні існують різні переліки підакцизних товарів, ставки та пільги з податку. При цьому це є фактором недонадходжень до бюджетів і послаблення регулюючого впливу на виробництво і реалізацію підакцизних товарів у державах з більш низькими акцизами. Внаслідок цього на рівні економічних союзів проглядається проблема уніфікації індивідуальних акцизів. Звичайно, загалом процес стягнення акцизу не є гармонізованим повністю, але в Європі в цьому напрямку вживають певні заходи, як, наприклад, врегулювання питання щодо номенклатури підакцизних товарів, застосування загальних принципів адміністрування руху підакцизних товарів та уніфікації правил стягування податку, встановлення єдиних мінімальних ставок і звільнень.

Отже, вказане обумовлює передумови аналізу загальних підходів до конструкції регулюючого податкового інструментарію, вбудованого в акциз. Щодо всього переліку підакцизних товарів загальними для членів ЄС є звільнення від оподаткування акцизним збором тих, що реалізують в магазинах безмитної торгівлі, ввезені як виставкові зразки або ж поставлені військовим формуванням

НАТО, місіям і представництвом міжнародних організацій, дипломатичним і консульським представництвом іноземних держав.

На рівні спільноти визначені пільги щодо акцизного збору з енергоносіїв, спирту й алкогольних напоїв. Більшість країн застосовують їх у формі звільнень, однак окремі – у формі знижених ставок. Крім того, на розгляд уряду держави-члени ЄС можуть запроваджувати не всі потенційні преференції, тому перелік пільг значно розрізняється. Наприклад, під пільги в основному підпадають:

- енергоносії, призначені для використання в ході реалізації проекту щодо вдосконалення екологічно чистих технологій і технологій отримання палива з відновлювальних джерел;
- енергоносії, які використовують для виробництва електроенергії для повітряного флоту і морського судноплавства, іншої навігації у внутрішніх водах ЄС;
- енергоносії, які використовують благодійні організації, в домогосподарствах, сільському і лісовому господарстві, садівництві, рибальстві;
- біопаливо;
- пальне, яке використовують для розробки, виробництва, випробування і техобслуговування літаків і кораблів, для вантажних перевезень залізницею, пасажирських перевезень метрополітемом, трамваями і тролейбусами;
- електроенергія, отримана на основі використання сонячної, вітряної, геотермальної енергії, енергії припливів і відливів, переробки та спалювання сміття, виділення енергії з біомас;
- газ (природний і зріджений), який використовують як пальне для двигунів;
- спирт і алкогольні напої, які використовують як зразки для наукових досліджень, аналізів і тестування продуктів, в медичних цілях, для виробництва безалкогольних продуктів;

- пиво, вироблене незалежними суб'єктами малого бізнесу, річний обсяг виробництва яких менше 200 тис. гекалітрів;
- вина і продукти бродіння (крім пива) з вмістом алкоголю менше 8,5%;
- проміжні алкогольні продукти з вмістом алкоголю менше 15%.

Оскільки в Європі стимулюють виробництво неігристих алкогольних напоїв в деяких країнах (Австрія, Бельгія, Велика Британія, Данія, Ірландія, Німеччина, Румунія, Словаччина, Угорщина, Чехія), для них встановлені нижчі, ніж для ігристих, або нульові ставки акцизного податку (рис. 1).

Цікаво, що директивами ЄС не передбачені пільги стосовно акцизного збору з тютюнових виробів. Такий факт, на нашу думку, можна пояснити, по-перше, шкідливістю споживання відповідних продуктів і, по-друге, відсутністю інших сфер і напрямків їх використання, які приносили б користь індивідам або суспільству.

Великий інтерес в сучасній науковій літературі викликають питання податкового регулювання за допомогою податку на прибуток. Він обумовлений тим, що упродовж останніх десятиліть розвинені країни не орієнтуються у використанні цього податку переважно на досягнення фіскальної мети, зосередившись в основному на його регулюючому і соціальному аспекті [3].

Необхідно визнати, питання встановлення ставок і питання пільгової політики оподаткування прибутку практично ніде на міждержавному рівні не узгоджені. Не є винятком і ЄС, хоча в рамках об'єднання були спроби гармонізації системи прибуткового оподаткування юридичних осіб. Деяка уніфікація і міжнародне узгодження елементів податку на прибуток могли б значно спростити взаємний доступ країн до внутрішніх товарних ринків та інвестиційних ресурсів. Зокрема, диференціація ставок – доволі по-

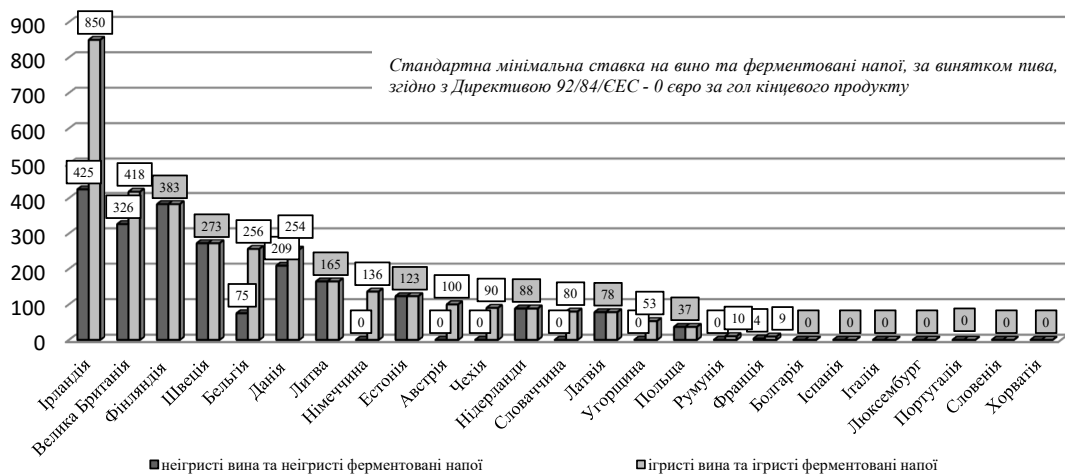


Рис. 1. Ставки акцизного податку на вина та ферментовані напої в країнах-членах ЄС станом на 01.01.2020 р., євро за гол кінцевого продукту*

* Складено на основі [7].

ширений регуляторний інструмент в Європі, хоча способи його застосування значно різняться. Такі потужні в економічному плані країни, як Німеччина, Австрія та Фінляндія, взагалі його не використовують. Великобританія, Бельгія, Греція, Данія, Ірландія, Італія, Іспанія, Люксембург, Португалія, Нідерланди, Франція, Швеція – практикують, проте, із застосуванням різних підходів.

Диференціація ставок за кількома ознаками характерна для:

- Греції – залежно від виду (галузі) діяльності, організаційно-правової форми підприємства, джерела прибутку, територіального розміщення суб'єкта господарювання;
- Іспанії – залежно від виду (галузі) діяльності, організаційно-правової форми підприємства, територіального розміщення та розміру суб'єкта господарювання;
- Італії, Португалії – залежно від виду (галузі) діяльності і територіального розміщення суб'єкта господарювання;
- Франції – залежно від джерела прибутку і розміру суб'єкта господарювання;

- Великобританії – залежно від обсягів прибутків і розміру суб'єкта господарювання;
- Бельгії – залежно від обсягів прибутків і виду (галузі) діяльності;
- Ірландія, Данія, Швеція диференціюють ставки лише залежно від виду (галузі) діяльності; Люксембург і Нідерланди – залежно від обсягів прибутків.

Важливо наголосити, що останнім часом спостерігається тенденція щодо застосування комбінованих шкал оподаткування прибутку корпорацій. Зокрема, практикується поєднання складно-прогресивної шкали (Нідерланди) і прогресивно-регресивного підходу (Люксембург) (табл. 2). Елементи регресу, на нашу думку, вбудовані для зниження зацікавленості суб'єктів господарювання в тінізації власного обігу.

З метою регулювання фінансової стабільності підприємств, стимулювання реінвестування прибутку і пенсійного страхування працівників використовують неоподатковувані фінансові резерви, тобто фонди для покриття безнадійної заборгованості. Їх формування, як правило, здій-

Оподаткування прибутку корпорацій в країнах Бенілюксу*

Оподатковуваний дохід (євро)	Ставки
Нідерланди	
До 245 000	15%
Більше 245 000	36750 євро + 25% на суму перевищення
Люксембург	
До 175 000	15%
Від 175 000 до 200 001	26250 євро+ 31% на суму перевищення 175000
Більше 200 001	17%

* Складено на основі [8, 9].

снюють шляхом відрахування від прибутку в межах дозволених законом норм.

Прискорена амортизація дає змогу форсувати списання вартості основних засобів, зменшити термін їх окупності за рахунок скорочення податкової бази щодо податку на прибуток і стимулювати оновлення. Їх використовують у всіх країнах Європейського Союзу. Розповсюджується вона на інвестиції в певні види капітальних активів (енергозберігаючі, екологічно захисні та ін.) або активи, які експлуатуються в певних галузях, регіонах.

У всіх країнах ЄС застосовують лінійний метод розрахунку амортизації, в окремих випадках додатково використовують метод зменшення залишку та виробничий метод.

Стимулюванню інвестицій в Європі також сприяють такі елементи податку на прибуток суб'єктів господарювання, як інвестиційна податкова знижка і інвестиційний податковий кредит. За певної схожості призначення таких елементів їх регулюючий інструментарій розрізняється механізмами застосування (знижку надають у вигляді зменшення податкової бази, кредит – у формі зменшення суми податку). Їх використання, як правило, є тимчасовим. Вирішивши основні завдання регулювання напрямків інвестування, структури інвес-

тицій в основний капітал і НДДКР, країни з розвинутою ринковою економікою останнім часом більш стримано і в обмеженому вигляді застосовують названі преференції. Для прикладу, Австрія, Греція, Німеччина, Фінляндія і Швеція раніше активно користувалися ними у вирішенні проблем інвестиційної політики, однак тепер відмовилися від цих інструментів. Найбільший перелік знижок ввели Нідерланди, де використовують такі знижки:

- на інвестиції обсягом від 2000 до 279 000 EUR, спрямовані в капітальні активи (крім придбання житлових будинків, землі, автотранспорту, цінних паперів, гудвіл, концесій, активів для закордонних представництв, передачі активів між родичами). Система норм (ставок) знижок регресивна (найбільша норма 25% – на інвестиції від 2000 до 33 000 EUR), що є свідченням стимулювання розвитку переважно суб'єктів малого бізнесу;
- на інвестиції обсягом від 2000 до 103 000 000 EUR, спрямовані в енергозберігаючі технології (норма – 55% від суми відповідних витрат);
- на інвестиції обсягом від 2000 до 103 000 000 EUR, спрямовані в капітальні активи природоохоронного призначення (норми – 15%, 30% і 40%, за-

лежно від об'єктів інвестування). У разі перевищення максимального обмеження обсягу інвестицій знижка змінюється лише до суми перевищення;

- на інвестиції обсягом понад 2000 EUR, спрямовані в кіноіндустрію (норма – 47% витрат на виробництво кінофільму за умови, якщо останній схвалений Єврокомісією і Міністерством економіки);
- на інвестиції в НДДКР (норми – 40% від витрат на оплату праці до 90756 EUR; 13% від витрат на оплату праці понад 90756 EUR. При цьому витрати з оплати праці на одного працівника не мають перевищувати 7941154 EUR);
- на витрати обсягом до 2470000 EUR, спрямовані на фінансування підготовки кадрів (інвестиції в людський капітал), норми диференціювання залежать від сум [9].

Податкові канікули – ще один потужний інструмент стимулювання економічного розвитку, який, як правило, використовують в складі податку на прибуток. Однак він характеризується також наявністю істотного недоліку – можливістю використання з метою ухиляння від оподаткування. Так, господарючі суб'єкти можуть спеціально створювати нові структури, на які поширюється режим податкових канікул, і проводити через них свої операції з метою зменшення загальних сум податкових зобов'язань. Очевидно, саме з цієї причини в сучасних умовах більшість розвинених країн Європи відмовилися від використання такої податкової преференції. Зберегли її Італія (в застосуванні до господарств суб'єктам південної і центральної частин країни, а також північних гірських регіонів) і Франція (в застосуванні до новостворених акціонерних товариств, для яких обов'язок повної сплати податку на прибуток настає лише з шостого року функціонування). У перші два роки вони можуть не платити цей

податок, на третій – сплаті підлягає лише 25%, на четвертий – 50%, на п'ятий – 75%.

Інструменти податкового регулювання, які використовують в складі податку на доходи фізичних осіб, також характеризуються сильним впливом на соціально-економічні процеси загалом і соціально-трудові зокрема, а це означає, що зарубіжний досвід їх застосування не менш цікавий в контексті нашого дослідження. Цей податок, як цілісна система, об'єднує в своєму складі механізми, які дають можливість державі впливати на населення як суб'єктів економічної діяльності, індивідів, особистостей, визначаючи їх поведінку через прибуткове становище. Адже основою формування прибуткового оподаткування громадян в світі є соціально-трудова відносина. Вони характеризують економічні, правові та психологічні аспекти взаємозв'язків між окремими людьми і соціальними групами в процесах, обумовлених трудовою діяльністю. Центральною підсистемою названих відносин вважається ринок праці, який функціонує на основі сукупності об'єктивних законів, функціональних механізмів і факторів впливу.

До окремих видів доходів застосовують пропорційні (плоскі) ставки (зокрема, до відсотків, доходів від капіталу, акцій, паїв, часток), що дає змогу стимулювати залучення накопичень фізичних осіб в економічний обіг. Загалом ставки доволі високі (порівняно з українськими), досягаючи в окремих країнах 50% і більше. При цьому забезпечується недоторканність права кожного члена суспільства на речі і послуги, необхідні для його існування, перш ніж інші задовольнять свої менш важливі потреби. Інструментом реалізації цього права служить універсальна податкова пільга – неоподатковуваний мінімум. Так, в Австрії вона становить 11000 EUR на рік; в Німеччині – 9408 EUR. В Італії діє розгалужена система податкових кредитів, установлених у

зв'язку з зайнятістю та само-зайнятістю, сімейним станом і пенсійним забезпеченням.

Для осіб найманої праці податковий кредит надають диференційовано залежно від величини доходу або пенсії, зокрема: для доходу до 8 тис. євро – кредит 1880 євро; 55 тис. євро – кредит 0; на користь подружжя – максимум 800 євро на рік; на дітей віком до трьох років – максимум 1200 євро; на дітей старше трьох років – максимум 950 євро на рік; на інших утриманців – максимум 750 євро щорічно [11].

Слід зазначити, що податковий кредит зменшує безпосередньо суму податку, а не оподатковуваний дохід.

У практиці зарубіжних країн існують два основні підходи: спільне декларування доходів подружжям (США); безпосередньо оподаткування доходів сім'ї (Франція). Законодавство Франції розглядає велику кількість можливих варіантів складу сім'ї (домогосподарства) [5]. Середньодушовий дохід сім'ї дорівнює загальній сумі доходів за вирахуванням деяких витрат всіх членів сім'ї (домогосподарства), поділений на коефіцієнт, що показує розмір сім'ї. Отже, сім'ї, що мають дітей, у середньому платять податків менше, ніж неодружені і незаміжні. Для цілей виявлення фактичної здатності окремої особи до сплати податку з урахуванням її сімейного стану та кількості дітей на утриманні, використовують систему "сімейних коефіцієнтів".

Загалом в Європі спостерігається тенденція соціалізації оподаткування через запровадження системи "сімейного" оподаткування доходів фізичних осіб на основі диференціації платників податків за сімейним станом та їх фактичною платоспроможністю. Сім'я як соціальний інститут має велике значення. В міжнародних законодавчих актах встановлено пріоритет інтересів громадянина та його сім'ї над громадськими інтересами.

З регулюючою метою широко використовують механізми податкових кредитів, податкових відрахувань і податкових скидок. В Європі вони (за переважаючою практикою) охоплюють витрати платників на освіту, охорону здоров'я, пенсійне страхування, соціальне страхування, медичне страхування, страхування життя, утримання непрацездатних членів сім'ї (дітей, батьків похилого віку, інвалідів), сплату відсотків за іпотечними кредитами, деякі види інвестування (придбання активів), благодійність.

Дослідження зарубіжного досвіду податкового регулювання соціально-економічних процесів показало, що країни-члени ЄС застосовують регулюючий податковий інструментарій, керуючись гармонізованими принципами. Податки і допомоги соціальної, фіскальної, енергетичної, екологічної солідарності втілюють у собі більш сутнісно і реалістично розширене розуміння функціональної ролі сучасного оподаткування, державних фінансів загалом [1].

В європейських країнах допустимо надання звільнень від ПДВ без відшкодування податкового кредиту.

Політика урядів зарубіжних держав (особливо європейських) демонструє прагнення максимально виключити звільнення від податку на прибуток, однак при цьому широко використовується інструментарій інвестиційного податкового кредиту та інвестиційних знижок, податкових канікул, прискореної амортизації, неоподатковуваних фондів (резервів) і диференціації ставок, які мають стимулююче значення щодо розвитку процесів інвестування і служать підтримці стабільного фінансового стану господарюючих суб'єктів.

Досвід розвинених країн щодо використання інвестиційних податкових знижок та інвестиційних податкових кредитів підтверджує необхідність паралельного впровадження окремих обмежень користувачам

цих преференцій. Такі обмеження спрямовані як на підсилення стимулюючої дії податку на прибуток, так і на попередження можливого зниження його фіскальної ефективності та надлишкових втрат бюджету. У цьому питанні також існують значні варіації рішень згідно з національними особливостями розвитку економіки і традицій оподаткування. Так, можуть обмежуватися: тимчасові періоди користування преференціями, граничні суми, обсяги витрат на інвестиційні цілі, територіальні межі трансформаційних змін преференцій, перелік областей-користувачів преференцій, розміри підприємств-користувачів. Стягуючи податок з доходів фізичних осіб, розвинені країни, як правило, застосовують прогресивну шкалу ставок. Рівень прогресії залежить від конкретних соціально-економічних умов кожної держави й одночасно дає змогу як регулювати споживчий попит, так і протидіяти розшаруванню населення за доходами, перерозподіляючи через ВВП суми, отримані індивідами з різних джерел.

Узагальнення досвіду зарубіжних держав щодо прибуткового оподаткування населення дає можливість стверджувати, що розвинені країни дотримуються наступних принципів оподаткування доходів фізичних осіб:

- забезпечення недоторканості прожиткового мінімуму (шляхом застосування неоподаткованого мінімуму, індивідуальних пільг або нульових ставок);
- облік основних витрат платника, пов'язаних з його життєзабезпеченням і досягненням та підтримкою необхідного професійного рівня (шляхом застосування податкових кредитів і знижок з доходів);
- облік сімейного стану платника (шляхом передбачення можливості оподаткування сукупних доходів сім'ї з урахуванням кількості її членів і рівня доходів кожного, надання скидок і додаткових

неоподатковуваних мінімумів на дітей, індивідуальних пільг);

- застосування прогресивної шкали ставок.

Перші три принципи породжують значні фіскальні втрати при стягненні податку з доходів фізичних осіб. Однак їх компенсують доволі високі ставки до доходів, що перевищують середній рівень.

Таким чином, держава не тільки забезпечує певну фіскальну ефективність стягнення, а й досягає вирівнювання доходів населення шляхом їх перерозподілу, реального перенесення тягаря податків на більш забезпечених громадян.

Пільговий режим оподаткування ПДВ малих підприємств запозичений Україною зі світової практики. Наша держава також надає право суб'єктам господарської діяльності, згідно ст. 181.1 Податкового кодексу України, якщо протягом останніх 12 календарних місяців сукупний дохід не перевищує 1 млн грн [4], на власний розсуд вирішувати, бути чи не бути платником ПДВ. Здавалося б, постановка питання очевидна, рішення буде на користь того, щоб не бути платником. Однак саме в такому разі виявляються регулюючі властивості адміністрування податків. Не будучи платником ПДВ, господарюючий суб'єкт не тільки сам втрачає право на відшкодування податку (якщо для цього будуть виникати підстави), але і не може видавати податкові накладні своїм покупцям. Останні ж в зв'язку з цим не мають права враховувати у себе податковий кредит за відповідними сплатами, що знижує їх зацікавленість у відносинах зі структурами-пільговиками. Тому багато вітчизняних малих підприємств добровільно реєструються платниками ПДВ (навіть за умови пільгового обігу), що розширює коло контрагентів.

Варто наголосити, що акциз має певний регулюючий вплив. Наприклад, це – природоохоронне значення акцизів на пластикове і паперове пакування, хімічні

сполуки і розчинники, що застосовують в Данії; “Французькі” акцизи на олії з морської фауни тощо.

Дослідження історичного досвіду свідчить про соціальну значущість цього податку, враховуючи його застосування до споживання предметів розкоші (свого часу такими вважалися чай, кава, кондитерські вироби). Оподаткування таких товарів дало змогу частково проводити додаткові вилучення доходів більш заможних верств населення і, перерозподіляючи їх, до певної міри реалізувати соціальне вирівнювання.

Висновки. Вищевикладене підтверджує значну схожість інструментів податкового регулювання соціально-економічних процесів у різних країнах, що зумовлено історичними, географічними й економіко-глобалізаційними факторами. Своєю чергою, це дає можливість використовувати переваги зарубіжного досвіду в Україні, адаптувавши окремі його елементи до вітчизняних умов і враховуючи особливості розвитку національної економіки та специфіку обставин формування податкової системи нашої держави. Проте серед інструментів податкового регулювання можна виокремити ті, які не знайшли практичного застосування в Україні: диференціація ставок непрямих податків; застосування комбінованої прогресивно-регресивної шкали оподаткування прибутку, інвестиційної податкової знижки, інвестиційного податкового кредиту; податкові канікули тощо. Такий потужний інноваційний інструментарій податкового регулювання соціально-економічних процесів за належного мотиваційно-технологічного обґрунтування дає надію на імплементацію в українській реалії.

Список використаних джерел

1. Андрущенко В.Л. *Імперативи фіскальної солідарності. Економічний вісник Університету ДФС України. Фінанси, облік, оподаткування*. 2019. Вип. 3. С. 13–19.

2. Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. *Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду*. Київ : НДФІ, 2006. 320 с.

3. Крисоватий А. І., Мельник В. М., Кошук Т. В. *Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції* : моногр. ; за ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 236 с.

4. *Податковий кодекс України. Зі змінами і доповненнями*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

5. *Taxation of companies*. International Bureau of Fiscal Documentation. URL : <http://www.ibfd.org>.

6. *VAT rates applied in the Member States of the European Union*. European Commission. 2020. URL : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

7. *Excise duty tables*. European Commission. 2020. URL : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/alccoholic_beverages/rates/excise_duties-part_1_alcohol_en.pdf.

8. *Corporate income tax*. 2021. URL : <https://www.government.nl/topics/taxation-and-business-es/corporation-tax>.

9. *Luxembourg. Corporate – Taxes on corporate income*. 2021. URL : <https://taxsummaries.pwc.com/luxembourg/corporate/taxes-on-corporate-income>.

10. *Dutch tax system and salary calculation: Tax in the Netherlands*. URL: <https://www.expatica.com/nl/finance/taxes/dutch-tax-system-and-salary-calculation-tax-in-the-netherlands-103981/>.

11. *Italy. Individual deductions*. URL : <https://taxsummaries.pwc.com/italy/individual/deductions>.

References

1. Andrushchenko, V.L. (2019). *Imperatyvy fiskalnoi solidarnosti [Imperatives of fiscal solidarity]*. *Ekonomichnyi visnyk Universytetu DFS Ukrainy. Finansy, oblik, opodatkuvannia – Economic Bulletin of the University of the SFS of Ukraine. Finance, accounting, taxation*, 3, 13-19 [in Ukrainian].

2. Sokolovska, A. M., Yefymenko, T. I., Lunina, I. O. (2006). *Systema podatkovykh pilh v Ukraini v konteksti yevropeiskoho dosvidu [The system of tax benefits in Ukraine in the context of European experience]*. Kyiv: NDFI [in Ukrainian].

3. Krysovatyi, A. I. (Ed.), Melnyk, V. M., Koshchuk, T. V. (2014). *Podatkovi transformatsii v YeS ta podatкова polityka Ukrainy v konteksti yevrointehratsii [Tax transformations in the EU and tax policy of Ukraine in the context of European integration]*. Ternopil: TNEU [in Ukrainian].

4. *Podatkovyi kodeks Ukrainy. Zi zminamy i dopovnenniamy [Tax Code of Ukraine. With changes and additions]*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

5. *Taxation of companies. International Bureau of Fiscal Documentation*. Available at: <http://www.ibfd.org>.

6. *VAT rates applied in the Member States of the European Union. European Commission. 2020*. Available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

7. *Excise duty tables. European Commission. 2020*. Available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf.

8. *Corporate income tax. 2021*. Available at: <https://www.government.nl/topics/taxation-and-businesses/corporation-tax>.

9. *Luxembourg. Corporate – Taxes on corporate income. 2021*. Available at: <https://taxsummaries.pwc.com/italy/individual/deductions>.

10. *Dutch tax system and salary calculation: Tax in the Netherlands*. Available at: <https://www.expatica.com/nl/finance/taxes/dutch-tax-system-and-salary-calculation-tax-in-the-netherlands-103981/>.

11. *Italy. Individual deductions*. Available at: <https://taxsummaries.pwc.com/italy/individual/deductions>.

Стаття надійшла до редакції 06.05.2021.