



УДК 336.02(339.9)

## Порівняльний аналіз регіональних податкових систем за економічними функціями

Дмитро Володимирович Веремчук,  
асистент кафедри фінансів  
ДВНЗ «Українська академія банківської справи  
Національного банку України» (м. Суми)

**Анотація.** Наведено порівняльну характеристику податкових систем держав – членів ЄС і України за економічними функціями. Визначено спільні і відмінні риси, а також закономірності розвитку податкових систем у контексті розподілу податків на податки на споживання, працю і капітал.

**Ключові слова:** податки, податкова система, податкова політика, податки на споживання, податки на працю, податки на капітал.

**Вступ.** Реформування системи оподаткування і поступове наближення податкової політики до вимог ЄС обумовлюється проголошеною європейською стратегічною спрямованістю України на трансформацію національної економічної політики, і зокрема податкової політики, як важливого її компонента. Мета полягає в підвищенні конкурентоспроможності економіки, активізації інноваційно-інвестиційної складової розвитку з позитивним впливом на структурні процеси в реальному секторі, що забезпечить динамічне економічне зростання з одночасним підвищенням якості життя суспільства.

Вагомий внесок у розвиток теорії податків і основ оподаткування здійснили такі провідні вчені, як А. Вагнер, Дж. М. Кейнс, А. Лаффер, Д. Рікардо, А. Сміт та ін. Значна кількість досліджень у цьому науковому напрямі з'явилася і в Україні. Слід відзначити роботи В. А. Валігури, О. Д. Василика, В. П. Вишневського, Л. М. Демиденко, О. М. Десятнюк, Ю. Б. Іванова, Т. В. Кошук, А. І. Крисоватого, В. Ф. Опришка, І. В. Педь, Р. Ю. Римарської, А. М. Соколовської, В. М. Федосова, В. О. Шевчука, С. І. Юрія та ін. Високо оцінюючи внесок вітчизняних і зарубіжних учених у розвиток теоретичної бази застосування податкового важеля регулювання під впливом інтеграційних процесів, зауважимо, що в більшості наукових роботах досліджується проблема розглядається фрагментарно. Це визначає необхідність формалізації концептуальних засад податкової системи України як цілісного процесу, поглиблення науково-методичної бази комплексного порівняння оподаткування в Україні та державах – членах ЄС з метою встановлення рівня їх наближеності, виявлення внутрішніх і зовнішніх чинників.

**Постановка завдання.** Метою статті є з'ясування закономірностей розвитку податкових систем європейських країн і України в контексті розподілу податків за економічними функціями. Методологічну основу дослідження становить теоретичний доробок зарубіжних і вітчизняних учених-економістів, присвячений проблемам оподаткування. Для досягнення поставленої мети використано комплекс загальнонаукових і прикладних методів вивчення економічних

процесів, зокрема, методи аналізу і синтезу, структурних і динамічних порівнянь.

**Результати.** Щоб визначити, за рахунок яких податків необхідно знижувати податкове навантаження в Україні, доцільно проаналізувати структуру податкових систем держав – членів ЄС і України за основними економічними функціями в контексті розподілу податкових платежів на податки на споживання, працю і капітал. В основу цієї класифікації податків покладено методологічний підхід, що застосовується в ESA95 [2].

Слід зазначити, що національна податкова статистика не завжди є достатньо інформативною, а отже, ідентифікувати деякі податки і розподілити їх за економічними функціями іноді складно. Крім того, методологічною проблемою класифікації податкових доходів за економічними функціями є те, що деякі податки мають стосунок до багаторазових джерел економічного прибутку. Незважаючи на це, ми аналізуємо рівні оподаткування в ЄС і Україні за факторами виробництва і споживання, а також визначаємо показники ефективних ставок податків, які характеризують ступінь використання різними податками потенційної бази оподаткування, з метою дослідження напрямів перекладання податків у відповідних країнах.

Розподіл податків за економічними функціями наведено на *рис. 1*.

Незважаючи на гармонізацію непрямих податків на рівні ЄС, є істотна варіація національних рівнів оподаткування споживання. Рівень стягнення податків на споживання в Болгарії (53,6%) є найбільшим, де значення показника на 21,1% вище, ніж по ЄС-27 (32,5%). У цілому ж, «нові» держави ЄС (крім Чехії – 29,8%) мають високу довіру до податків на споживання.

У більшості «нових» країн ЄС частка податків на споживання істотно збільшилася починаючи з 2000 р., що обумовлюється наближенням механізмів стягнення цих податків загальним вимогам ЄС. В Україні рівень стягнення податків на споживання збільшився з 10,6% ВВП у 1998 р. до 14,0% ВВП у 2008 р. (або 37,6% усіх податків), що на 5,1% більше, ніж по ЄС-27, і на 0,7% менше, ніж по ЄС-12. Наймен-



ші частки податків на споживання в Іспанії (24,8%), Франції (24,8%), Бельгії (24,1%) та Італії (22,9%), що пояснюється запровадженням звільнень з ПДВ і високим рівнем стягнення податків на працю.

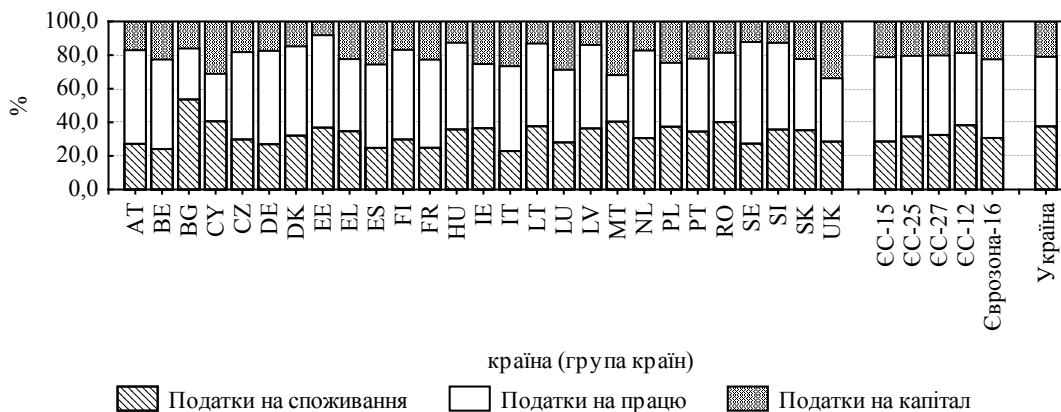


Рис. 1. Розподіл податкового навантаження за економічними функціями в державах – членах ЄС та Україні у 2008 р., %

Джерела: [3; 5]

Податки на працю є найвагомим джерело бюджетних доходів європейських країн і становлять у середньому по ЄС-27 17,5% ВВП, або 47,2% усіх надходжень. Досліджуючи податки на працю, можна виділити той факт, що 13 із 27-ми держав – членів ЄС отримують більше ніж 50% своїх доходів саме від податків на працю. У цілому країни з відносно високим рівнем оподаткування мають високі надходження трудових податків. Тільки Ірландія, Великобританія, Греція та Португалія мають відносно низькі рівні стягнення цих податків. Надходження податків на працю в Україні лише на 2,1% ВВП більше від середнього значення по ЄС-27 і становлять 41,4% усіх податків.

Частка доходів бюджету у формі податків на капітал є значною у Великобританії, Ірландії, Люксембурзі, Іспанії, на Мальті, Кіпрі, в Італії та Польщі, і відносно невелика в Балтійських країнах, Угорщині і Словенії. В Україні рівень стягнення податків на капітал у 2008 р. становив 21,0% усіх надходжень.

Ефективні ставки податків (ЕСП) визначаються для кожної економічної функції як співвідношення податків (на споживання, працю і капітал) до потенційної бази оподаткування [6; 7]. Досліджуючи рівень оподаткування праці, капіталу і спо-

живання, відмітимо, що національна методологія обчислення ЕСП відрізняється від європейської. Попри це, для виявлення впливу оподаткування на фактори виробництва і споживання розрахунків ЕСП для України здійснюється на основі ESA95 (табл. 1).

Таблиця 1

Методологія розрахунку ефективних ставок податків за ESA95

Показник	Порядок розрахунку
Ефективна ставка податків на споживання (ЕСП <sub>c</sub> )	$\frac{ПС}{КСП} \times 100\%$
Ефективна ставка податків на працю (ЕСП <sub>n</sub> )	$\frac{ПП}{ОП} \times 100\%$
Ефективна ставка податків на капітал (ЕСП <sub>k</sub> )	$\frac{ПК}{П} \times 100\%$

Примітки: ПС – податки на споживання; КСП – кінцеві споживчі витрати домогосподарств; ПП – податки на працю; ОП – компенсація працівникам за працю, які працюють на відповідній економічній території; ПК – податки на капітал; П – потенційно оподатковуваний дохід від капіталу і прибуток в економіці.

Джерело. [4].

Результати розрахунку ЕСП у 2008 р. наведено на рис. 2.

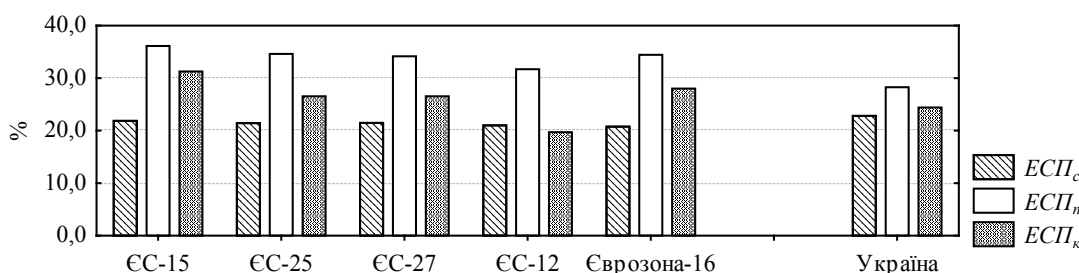


Рис. 2. Рівень показників ЕСП<sub>c</sub>, ЕСП<sub>n</sub> та ЕСП<sub>k</sub> в ЄС і Україні у 2008 р., %

Джерела: [3; 5]

Показники ЕСП<sub>n</sub> в Україні і в середньому по ЄС значно більші за ЕСП<sub>c</sub> і ЕСП<sub>k</sub>. Значення ЕСП<sub>c</sub> є майже однаковими в різних групах держав – членів ЄС; рівень показника в Україні – 22,8%, що на 1,3% більше,



ніж по ЄС-27 (21,5%). «Старі» країни ЄС і країни Єв-розони-16 мають вищий рівень  $ЕСП_c$ , ніж «нові» держави – члени ЄС; в Україні показник становив 24,4%.

Рис. 3 відображає тенденцію середніх значень  $ЕСП_c$  по ЄС-27, ЄС-25, ЄС-15, ЄС-12, Єврозоні-16, Україні, а також максимальні і мінімальні значення.

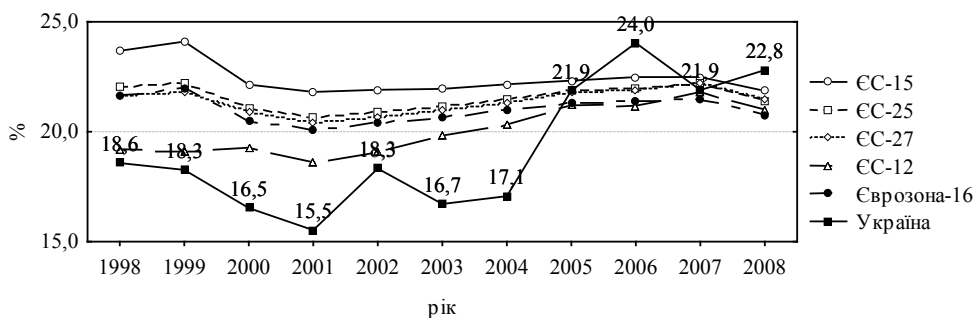


Рис. 3. Динаміка  $ЕСП_c$  в ЄС і Україні протягом 1998–2008 рр., %

Джерела: [3; 5]

На відміну від України, динаміка  $ЕСП_c$  в ЄС має відносно стабільну тенденцію. Досягши у 2001 році мінімального значення, починаючи з 2002-го, спостерігається тенденція до збільшення значення  $ЕСП_c$ , і у 2008 р. по ЄС-27 воно становило 21,5 %. Ця тенденція характерна для Єврозони-16, ЄС-15, ЄС-25 та ЄС-12. Головна відмінність полягає в інтенсивнішому зростанні  $ЕСП_c$  у «нових» державах – членах ЄС у порівнянні з ЄС-27 у цілому. В Україні значення  $ЕСП_c$  зазнало істотної варіації. Так, перша спадна фаза до 2001 року

була завершена найбільшим падінням (15,5%). Починаючи з 2002-го показник  $ЕСП_c$  зростає з амплітудними коливаннями, досягши у 2008 р. значення 22,8%.

Структуру  $ЕСП_c$  за основними компонентами наведено на рис. 4. Відмічаються національні відмінності у значеннях  $ЕСП_c$  за основними компонентами. Найнижчий рівень в Іспанії (14,1%), Греції (15,1%), та Італії (16,4%); найвищий – у Данії (32,4%), Швеції (28,4%) та Люксембурзі (27,1%). У цілому, 18 держав – членів ЄС мають значення  $ЕСП_c$  менше, ніж в Україні.



Рис. 4. Розподіл  $ЕСП_c$  за основними компонентами в державах – членах ЄС і Україні у 2008 р., %

Джерела: [3; 5]

Розподіл  $ЕСП_c$  на складові показав, що ПДВ є найвагомим компонентом. Варіація ПДВ-компонента в європейських країнах незначна: від найменшого в Іспанії (8,9%) до найбільшого в Данії (21,1%). В Україні цей показник становить 15,8% у структурі  $ЕСП_c$ , що більше від середньоевропейського значення. Такі

країни, як Угорщина і Люксембург, мають низькі значення ПДВ-компонента, компенсуючи його іншими податками на споживання. І навпаки, на Кіпрі і Мальті відносно високі значення ПДВ показують низькі податкові доходи від інших податків на споживання.

Динаміку  $ЕСП_n$  наведено на рис. 5.

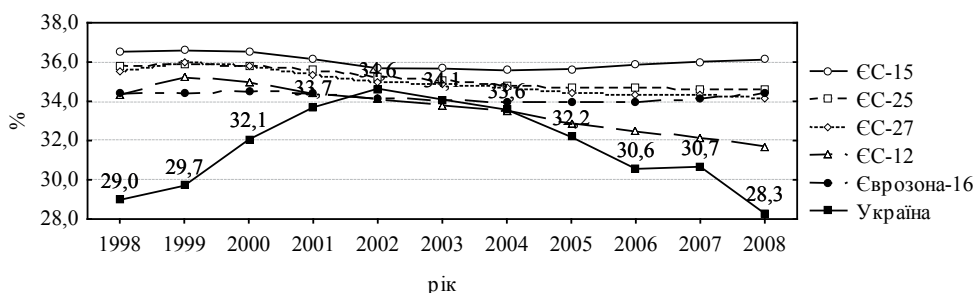


Рис. 5. Динаміка  $ЕСП_n$  в ЄС і Україні протягом 1998–2008 рр., %

Джерела: [3; 5]



Досягнувши в 1999 році максимального значення  $ЕСП_n$ , середня величина в ЄС поступово знижувалася і становила у 2008-му 34,2%. Динаміка  $ЕСП_n$  в Україні в порівнянні з ЄС має значні коливання. Так, з 1998 р. рівень оподаткування праці стрімко зростав. Така тенденція обумовлена існуючою в той час прогресив-

ною системою оподаткування доходів громадян. Починаючи з 2002 року, показник  $ЕСП_n$  поступово знижувався і у 2008-му досяг значення 28,3%, що менше на 5,9% у порівнянні з ЄС-27, а ЄС-12 – менше на 3,4%.

Розподіл  $ЕСП_n$  за основними компонентами наведено на рис. 6.



Рис. 6. Розподіл  $ЕСП_n$  за основними компонентами в державах – членах ЄС і Україні у 2008 р., %

Джерела: [3; 5]

Мальта (20,2%) і Кіпр (24,5%) мають найнижчі значення  $ЕСП_n$ . Це, можливо, обумовлюється економічними зв'язками цих країн із Великобританією, оскільки ця країна, а також Ірландія мають значення  $ЕСП_n$  майже на 8–10% нижче за показник по ЄС-27. Країни континентальної Європи (Франція, Бельгія, Німеччина, Італія, Австрія, Чехія, Угорщина) мають високі значення  $ЕСП_n$  у порівнянні з ЄС-27. Така ж тенденція характерна і для Скандинавських країн.

Для більшості країн Європи і України внески на соціальне страхування мають вищу частку у структурі  $ЕСП_n$ , ніж прибуткові податки з громадян. У 2008 році в ЄС 53,8%  $ЕСП_n$  забезпечувалося за рахунок страхових внесків як з працівників, так і з роботодавців. В Україні таке співвідношення ще більше, а саме 68,6%  $ЕСП_n$ . Тільки в Данії, Ірландії і Великобританії прибуткові податки формують відносно вагомую частку всіх податків, що оподатковують фактор праці. У Данії частка соціальних внесків дуже низька, оскільки соціальне забезпечення в цій країні фінансується за рахунок загального оподаткування. Необтяжливий податковий тягар на працю в Ірландії і Великобританії пояснюється відносно низькими ставками соціальних внесків у цих країнах [4]. У таких країнах,

як Словаччина, Румунія, Чехія, Болгарія та Україна, майже 20%  $ЕСП_n$  формується саме за рахунок податків із заробітної плати.

Цікавим є дослідження напрямів перекладання внесків на соціальне страхування. Так, у Фінляндії, Естонії, Литві, Іспанії, Великобританії, Ірландії, Кіпрі, Мальті та Україні більшість страхових внесків сплачується за рахунок роботодавців. Найбільший тягар внесків на найманих робітників характерний для Нідерландів і Словенії. У цілому ж по ЄС-27 частка страхових внесків з працівників у 2008 році становила 4,8%, що на 3,7% більше, ніж в Україні.

Дослідження показника  $ЕСП_k$  має певні труднощі, пов'язані з методологією обчислення. Податки на капіталі – складна група, яка включає різноманітні податки, що стягуються як із підприємств, так і домогосподарств. Крім того, податки із самозайнятих осіб також розглядаються як податки на капітал [3], а отже, ураховуються при обчисленні загального показника  $ЕСП_k$ .

Динаміку  $ЕСП_k$  наведено на рис. 7. Починаючи з 1998 року, значення  $ЕСП_k$  в ЄС-27 збільшилося на 1,3% і становило 26,5%, що на 4,8% менше, ніж в ЄС-15. В ЄС-12 показник значно менший (19,7%) у порівнянні з ЄС-27.

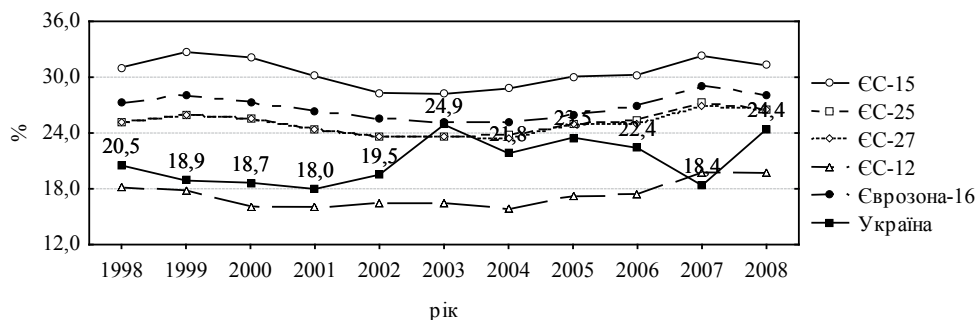


Рис. 7. Динаміка  $ЕСП_k$  у державах – членах ЄС і Україні в 1998–2008 рр., %

Джерела: [3; 5]



Тенденція показника  $ЕСП_k$  в Україні є нерівномірною. Досягши у 2003 році максимального значення (24,9%), подальша динаміка  $ЕСП_k$  мала тенденцію до зниження (у 2008 р. – 24,4%, що на 2,1% менше, ніж в ЄС-27, і на 4,7% більше, ніж в ЄС-12). Це обумовлено зменшенням ставки податку на прибуток у 2004 році з 30 до 25%, а також показниками фінансового результату вітчизняних підприємств, які більшою мірою є збитковими.

Показник  $ЕСП_k$  зменшився у восьми країнах, зокрема у Словаччині (-11,2%), Латвії (-5,9%), Нідерландах (-5,7%). Більше ніж на 70% збільшив показник на Кіпрі (+15,0%).

**Висновки.** На основі приведення вітчизняного складу податків у відповідність з єдиною європейською методологією міждержавного порівняння податкових систем здійснено комплексне оцінювання рівня оподаткування в державах – членах ЄС і України. Здійснений порівняльний аналіз національних податкових систем за економічними функціями обґрунтував рівень ефективності оподаткування споживання, праці і капіталу. Дослідження ефективності оподаткування факторів виробництва в Україні, а також порівняння її з показниками європейських країн мають стати фундаментом у процесі удосконалення національної податкової політики.

#### Список використаних джерел

1. Carone G. Tax revenues in the European Union: Recent trends and challenges ahead [Electronic resource] / G. Carone, G. Nicodeme, J. H. Schmidt. – Режим доступу : [http://mpr.a.ub.uni-muenchen.de/3996/1/MPRA\\_paper\\_3996.pdf](http://mpr.a.ub.uni-muenchen.de/3996/1/MPRA_paper_3996.pdf). – 01.01.2011. – Назва з екрану.
2. European system of accounts ESA : [Матеріали офіційного сайту] [Electronic resource]. – Режим доступу : <http://circa.europa.eu/irc/dsis/nfaccount/info>. – 01.01.2011. – Назва з екрану.
3. Eurostat : [Матеріали офіційного сайту] [Electronic resource]. – Режим доступу : <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home>. – 01.01.2011. – Назва з екрану.
4. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway / European Commission. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2010. – 430 p.
5. Звіти про виконання Зведеного бюджету України [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://budget.rada.gov.ua/>. – 01.01.2011. – Назва з екрану.
6. Іванов Ю. Б. Підхід до класифікації податків і зборів в контексті розрахунку імпліцитних ставок в Україні / Ю. Б. Іванов, О. Чумакова // Теоретичні та прикладні питання економіки : зб. наук. пр. – 2010. – № 21. – С. 106–112.
7. Соколовська А. М. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2008. – № 1. – С. 65–76.

**Summary.** The article contains comparative characteristics of tax systems of EU member states and Ukraine at economic functions. Defines common and distinctive features and patterns of development of tax systems in the context of the distribution of taxes on consumption taxes, labor and capital.

**Keywords:** taxes, tax system, tax policy, consumption taxes, taxes on labor, taxes on capital.