

ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ У КРАЇНАХ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

©2023 ТІТАРЧУК М. І.

УДК 336.14

JEL Classification: H20; H21; H24

Тітарчук М. І.

Формування податкової політики у країнах Європейського Союзу

Метою статті є узагальнення та систематизація положень щодо формування податкової політики в країнах ЄС. Досліджено динаміку показника співвідношення податкових надходжень до ВВП у 27 країнах ЄС протягом періоду 2013–2022 років. Встановлено, що середнє значення цього показника для ЄС-27 складає 37,0 %. Зафіксовано доволі суттєву диференціацію податкового навантаження в розрізі європейських країн, найнижче значення спостерігається в Ірландії – 24,0 %, а максимальне – у Франції – 47,4 %. Загалом помірний рівень податкового навантаження спостерігається у вибірці країн Центральної Європи та Балтії. За допомогою методу кореляційно-регресійного аналізу встановлено що для країн ЄС у 2013–2022 роках при збільшенні податкового навантаження на 1 в. п. темпи реального зростання економіки сповільнюються на 0,215 в. п., причому стохастична залежність є значущою, проте не надто сильною. У подальших дослідженнях важливо приділити увагу іншим факторам впливу на показник зростання реальної економіки. Податкова служба є ключовою інституцією у сфері мобілізації державних доходів, у країнах ЄС-27 62 % від загальних доходів держави збирають податкові органи. У статті приділено увагу вивченню композиційної податкової структури як у розрізі оподаткування факторів виробництва, так і окремих податків. Найвищу частку в структурі оподаткування у державах – членах ЄС становлять податки на працю, далі слідує податки на споживання, найменша фіскальна значущість притаманна податкам на капітал. Детермінантою формування податкової політики європейських країн є конкуренція на міжнародному ринку щодо залучення основних факторів виробництва – робочої сили та капіталу, що обумовлює потребу створення сприятливих умов для їх оподаткування. У країнах ЄС діють уніфіковані правила оподаткування, що стосуються як мінімальних ставок податків (ПДВ, акциз), так і контрольних процедур, засад виробництва й обігу піддаємих товарів тощо. У країнах – членах ЄС використовується стандартна і понижена ставка ПДВ, остання є фіскальним інструментом підтримки соціальної стабільності в суспільстві. Пріоритетами податкових органів у країнах ЄС є вдосконалення процедур адміністрування, розширення та модифікація цифрових сервісів обслуговування платників, імплементація інституційної моделі державного податкового ризик-менеджменту та сценарного моделювання.

Ключові слова: податки, податкова політика, фіскальна ефективність, податкове навантаження, структура оподаткування, економічне зростання.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2023-4-191-197>

Рис.: 2. **Бібл.:** 14.

Тітарчук Михайло Іванович – доктор філософії, докторант кафедри фінансів, Державний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна)

E-mail: ndfi@knteu.kiev.ua

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1752-1633>

UDC 336.14

JEL Classification: H20; H21; H24

Titarchuk M. I. Formation of Tax Policy in the Countries of the European Union

The aim of the article is to generalize and systematize the provisions on the formation of tax policy in the EU countries. The dynamics of the indicator of the ratio of tax revenues to GDP in 27 EU countries during the period 2013–2022 is studied. It is found that the average value of this indicator for the EU-27 is 37.0%. A rather significant differentiation of the tax burden in the context of European countries is recorded, the lowest value observed in Ireland – 24.0%, and the maximum – in France – 47.4%. In general, a moderate level of tax burden is observed in the sample of Central European and Baltic countries. Using the method of correlation and regression analysis, it is found that for the EU countries in 2013–2022, with an increase in the tax burden by 1 percentage point, the real growth rate of the economy slows down by 0.215 percentage points, and the stochastic dependence is significant, but not too strong. In further research, it is important to pay attention to other factors influencing the growth rate of the real economy. Tax service is a key institution in the field of public revenue mobilization, in the EU-27 countries 62% of the total State revenues are collected by the tax authorities. The article pays attention to the study of the compositional tax structure both in the context of taxation of factors of production and individual taxes. Labor taxes account for the highest share in the tax structure in the EU Member States, followed by consumption taxes, and capital taxes are the least fiscally important. The determinant of the formation of the tax policy of European countries is competition in the international market to attract the main factors of production – labor and capital, which necessitates the creation of favorable conditions for their taxation. In the EU countries, there are unified taxation rules that apply to both minimum tax rates (VAT, excise duty) and control procedures, the principles of production and circulation of excisable goods, etc. In the EU member states, a standard and reduced VAT rate is used, the latter is a fiscal tool for maintaining social stability in society. The priorities of the tax authorities in the EU countries are the improvement of administration procedures, the expansion and modification of digital taxpayer services, the implementation of the institutional model of the State tax risk management and scenario modeling.

Keywords: taxes, tax policy, fiscal efficiency, tax burden, tax structure, economic growth.

Fig.: 2. **Bibl.:** 14.

Titarchuk Mykhailo I. – PhD, Candidate on Doctor Degree of the Department of Finance, State University of Trade and Economics (19 Kioto Str., Kyiv, 02156, Ukraine)

E-mail: ndfi@knteu.kiev.ua

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1752-1633>

Вступ. Податкова політика забезпечує найвищу частку бюджетних доходів в європейських державах. За сучасних умов повномасштабного вторгнення важливого значення набуває питання підвищення фіскальної результативності податків, адже фінансування сектора оборони і безпеки наша країна має здійснювати за рахунок «внутрішніх» джерел, у першу чергу податкових надходжень. Фокус уваги державних інституцій постійно прикутий до питань підвищення дієвості фіскальних механізмів. Крім того, в період євроінтеграції та активної роботи в контексті ключового зовнішньоекономічного вектора – набуття повноцінного членства у Європейському Союзі (надалі ЄС) – слід поглиблено відстежувати зміну інституційних засад податкової політики в країнах ЄС. Доцільно дослідити рівень податкового навантаження у європейських країнах, податкову структуру, а також уніфіковані податкові правила та норми, які регулюються відповідними директивами. Інституційна визначеність, послідовність, передбачуваність та наукова обґрунтованість є базовими принципами фіскальної політики. Їх урахування у подальшому спрямоване на посилення фіскальної ефективності, справедливості оподаткування, а також забезпечення необхідних рамкових умов для стійкого економічного зростання. Особливої актуальності набуває вивчення досвіду країн-сусідів України, які є членами ЄС, щодо формування податкової політики.

Питання податкової політики достатньо жваво обговорюються на міжнародних майданчиках науковцями, експертами, представниками владних інституцій та міжнародних фінансових організацій на кшталт Міжнародного валютного фонду та групи Світового банку. У монографії А. Нікітішина висвітлено основні особливості реалізації податкової політики як в Україні, так і країнах ЄС, запропоновано підходи до зміцнення податкової безпеки, а також сформовано пріоритети державної податкової політики на середньострокову перспективу з урахуванням тенденцій соціально-економічного розвитку [1]. Питання формування доходної частини державного бюджету в умовах воєнного стану, зокрема в частині податкових надходжень, досліджено у праці І. Чугунова, М. Пасічного та А. Нікітішина [2]. Пріоритети вітчизняної податкової політики в контексті забезпечення стійкого економічного зростання досліджувались К. Швабієм [3]. Якість та результативність вітчизняної податкової політики було проаналізовано у публікації А. Соколовської. Автор охарактеризувала чіткі вимоги, відповідно до яких має формуватись і реалізовуватись ефективна податкова політика на майбутнє [4].

Дж. Маведжі та Р. Себудд дослідили питання мобілізації бюджетних ресурсів для фінансування цілей сталого розвитку (SDG) та виокремили заходи податкової політики, які спрямовані на посилення фіскального потенціалу [5]. Ф. Келікей, використовуючи математичний інструмен-

тарій, дійшов висновку, що різні фінансові інструменти, такі як видатки бюджету та податки (насамперед податкове навантаження), мають значущий вплив на макроекономічні індикатори – безробіття, інфляцію та темпи економічного зростання [6].

Метою статті є узагальнення та систематизація положень щодо формування податкової політики в країнах ЄС.

Результати. У державах ЄС основним джерелом бюджетних доходів виступають податкові надходження. У 23 з 27 країн-членів бюджетна система є дворівневою і представлена державним та місцевими бюджетами. Водночас бюджетні системи Австрії, Бельгії, Іспанії та Німеччині є трирівневими, що зумовлено як їх адміністративно-територіальним устроєм, так і інституційними традиціями, за яких регіональні органи публічного адміністрування мають доволі широку управлінську і фінансову автономію. Структура податкової системи та рівень податкового навантаження (визначений як частка надходжень податків у ВВП) є двома найважливішими критеріями оцінювання профілю податкової політики як у світі, так і в державах-членах ЄС, що прямо впливають на динаміку їх економічного зростання. З одного боку, необґрунтоване збільшення податкового навантаження демотивує економічних агентів і теоретично може гальмувати зростання економіки. З іншого – урядам важливо перманентно забезпечувати належне наповнення бюджету як для виконання власних функцій, так і з метою створення належних пререквізитів розвитку економіки.

Для аналізу взаємовпливу рівня податкового навантаження на темпи зростання реального ВВП на одну особу в країнах ЄС ми обрали період 2013–2022 рр. Зазначимо, що для 19 з 27 країн у досліджуваному періоді зафіксовано помірне зростання рівня податкового навантаження (рис. 1). У цій роботі індикатор податкового навантаження інтегрує співвідношення сум соціальних внесків та власне податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів (виражене у відсотках до ВВП). Середнє значення для вибірки впродовж періоду аналізу складало 37,0 %.

Податкове навантаження у Болгарії, Румунії, Естонії, Ірландії, Іспанії, Латвії, Литві, Португалії, Румунії, Словаччині, Чехії, а також на Кіпрі та Мальті виявилось дещо нижчим за середньовибіркове. При цьому в переважній більшості «нових» країн-членів ЄС мало тенденцію до певного зростання (до 4,0 в. п. в Словаччині), тоді як в «старих» залишалось практично незмінним (у Австрії, Португалії, Франції, Швеції) або ж скорочувалося (до 4,7 в. п. у Данії).

Ірландія характеризується також і найнижчим середнім загальним рівнем податкового навантаження на рівні 24,0 %. Причому він знизився з 29,8 % у 2013 році до 21,5 % у 2022 році (при мінімальному значенні 20,5 % у 2020 році).

Динаміка зростання реального ВВП на одну особу для країн вибірки виявилася диферентною. Так, до початку

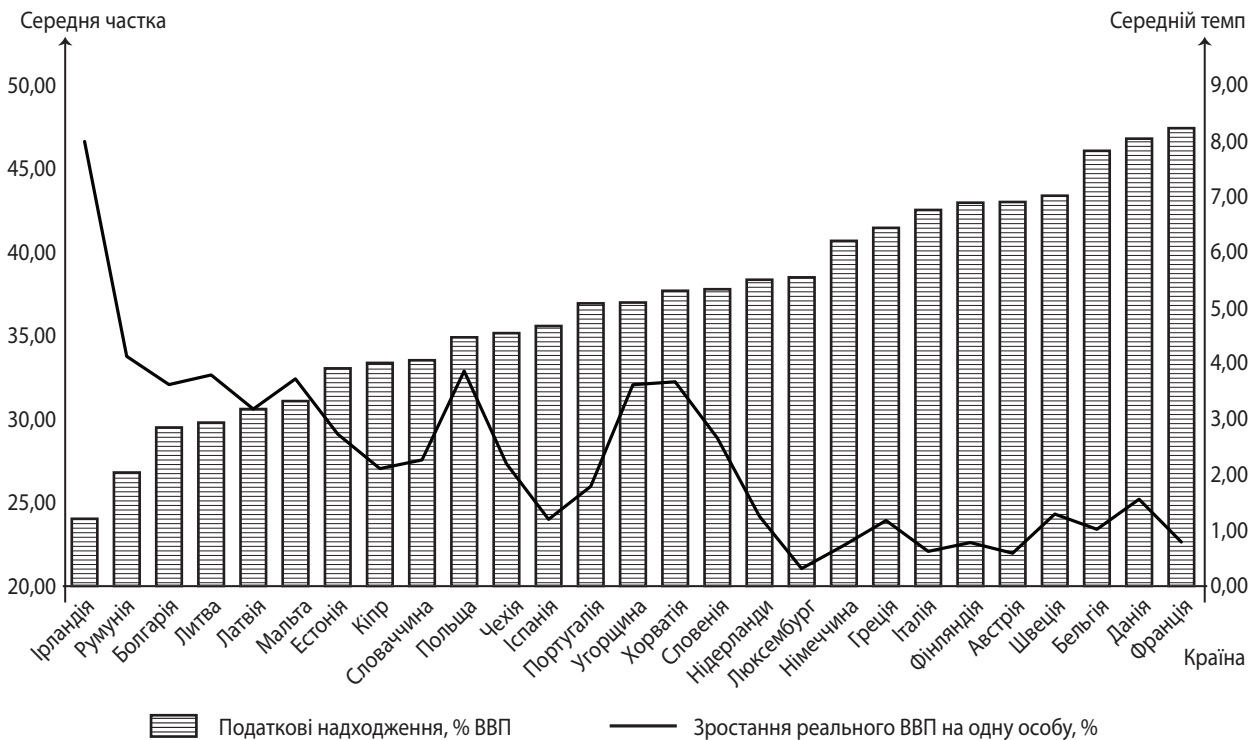


Рис. 1. Динаміка середньої частки податкових надходжень у ВВП (ліва вісь) і середніх темпів економічного зростання (права вісь) у 2013–2022 рр.

Джерело: побудовано авторами за даними Світового банку та Євростату [7]

глобальної пандемії COVID-19 спад цього індикатора подекуди спостерігався в Австрії, Бельгії, Греції, Італії, Іспанії, Люксембурзі, Нідерландах, Словенії, Хорватії та на Кіпрі. В шести аналізованих економіках середній за період показник виявився меншим за 1,0 %: в Люксембурзі (0,3 %), Австрії (0,6 %), Італії (0,6 %), Німеччині (0,6 %), Фінляндії (0,8 %) та Франції (0,8 %). Водночас для восьми країн (Болгарія, Ірландія, Литва, Мальта, Польща, Румунія, Угорщина, Хорватія) середні зростання реального ВВП на одну особу перевищували 3,5 %. Натомість 2020 рік виявився найскладнішим для економіки ЄС за останнє десятиріччя. Лише в Ірландії економічне зростання склало 5,1 %. Решта держав-членів ЄС відмічені спадом від 0,1 % в Литві до 11,8 % в Іспанії. Загалом же спричинений пандемією спад економік Західної Європи виявився глибшим. Найінтенсивнішим за весь період виявився економічний розвиток Ірландії із середнім показником 8,0 %.

За допомогою регресійного аналізу ідентифіковано, що для країн ЄС у 2013–2022 роках при збільшенні податкового навантаження на 1 в. п. темпи реального зростання економіки сповільнюються на 0,215 в. п., причому стохастична залежність є значущою, проте не надто сильною (нормований $R^2 = 0,29$ при 270 спостереженнях). Це вказує на необхідність пошуку оптимальної конфігурації фіскальної політики, за якої рівень оподаткування є консенсусним, враховуються множина соціоекономічних чинників й інституційна архітектура економічної моделі партикулярної країни-члена ЄС.

Хоча згідно рис. 1 очікуваний зв'язок між податковим навантаженням та економічним зростанням є обер-

ним, його статистична щільність, виявлена в ході регресійного аналізу, не дозволяє робити однозначні висновки щодо оптимального дизайну фіскального простору країни. Крім того, загальний рівень оподаткування іманентно зумовлений обраною моделлю соціоекономічного розвитку. Наприклад, середні темпи зростання реального ВВП на одну особу у соціально-орієнтованій Данії (1,6 %) суттєво поступаються кільком «новим» європейським економікам, зокрема Румунії (4,1 %) та Болгарії (3,7 %), водночас охарактеризованим чи не найнижчими рівнями податкового навантаження.

У західному науковому дискурсі широкого вжитку набула концепція т. з. «дружнього зростання фіскальної політики» (*growth-friendly fiscal policy*). Вона передбачає інституційне утвердження верховенства права, транспарентності і прогнозованості політики адміністрування публічних фінансів, ефективності інститутів, високого рівня громадської довіри тощо. Тіньовий сектор деформує уявлення щодо реального розвитку економіки та є імперативним критерієм оцінювання принципу верховенства права і довіри до публічних інституцій, що розпоряджаються податковими надходженнями. У багатьох країнах із потужними інституційними традиціями рівень тіньової економіки (18,8 % у Швеції, 18,4 % у Данії, 16,7 % в Німеччині) значно нижчий порівняно з державами, активне формування інституційної архітектури яких триває досі. Так, індикатор тіньової економіки в Болгарії складає 37,8 %, Румунії – 34,8 %, Латвії – 29,6 %, Литві – 35,3 % [8].

Рівень податкового навантаження є однією з детермінант появи «тіні», однак це не означає наявність стійкої

залежності між двома явищами. Приведені вище дані свідчать, що в країнах із суттєво нижчим рівнем податкового навантаження індикатор тіншової економіки є майже вдвічі вищим. Цей факт вказує на недоліки процедур моніторингу ефективності функціонування інституцій публічного адміністрування і практик використання бюджетних ресурсів. Для країн-членів ЄС, що запровадили економічні реформи у 1990-х роках, відносно низький рівень податкового навантаження є принциповою умовою забезпечення конкурентної боротьби за наймобільніші чинники виробництва – капітал та робочу силу. Однак не лише податкове навантаження, а й структура фіскального простору визначають вектор розвитку. Для національних економік принципово важливо сформулювати найсприятливіші умови для залучення інвестицій, в т. ч. іноземних, а також підтримувати достатньо високий рівень офіційної зайнятості. Враховуючи це, регулювання ставок оподаткування є важливим елементом реалізації фіскального регулювання.

Загалом збільшення фіскальної значущості надходжень податків можливе шляхом збільшення ставок або розширення податкової бази. На думку експертів, другий варіант є умовно прийнятним, однак і в такому разі це впливає на поведінку суб'єктів, певним чином демотивуючи їх щодо економічних активностей. Так, Д. Стойлова і Н. Патонов наголошують на критичній для забезпечення стійкого економічного зростання у довгостроковій перспективі значущості структурної композиції податкової системи [9]. При цьому чи не найважливішим критерієм класифікації відповідних фінансових відносин є база оподаткування, згідно з якою виділяють податки на засоби виробництва та на споживання. В аналітиці Єврокомісії виділено податки на працю, капітал та на споживання. Архітектоніка зазначених вище елементів системи оподаткування формує передумови умови для сталого соціоекономічного розвитку. З огляду на сказане слід розглянути композиційну структуру оподаткування та основні тренди її розвитку в ЄС.

Ефективність податкового адміністрування сприяє покращенню дотримання фіскальної дисципліни та мінімізації податкових ризиків. Податкові органи (податкова служба) є ключовою інституцією у сфері мобілізації державних доходів, у країнах ЄС 62 % від загальних доходів держави збирають податкові органи. За даними дослідження ОЕСР у 2020 році для значної кількості європейських країн значення цього показника перевищує 85,0 %, зокрема: у Ірландії, Румунії, Данії, Естонії, Латвії, а в Швеції взагалі сягає 98,5 %. Водночас для країн Центральної Європи значення наведеного показника є суттєво нижчим. Так, у Польщі становить 31,5 %, Чехії – 36,2 %, Словаччині – 37,2 % [10].

Наразі у державах ЄС-27 найвищу питому вагу в структурі оподаткування посідають податки на працю (див. рис. 2). У 2013–2022 роках частка цього класу податків у структурі становила 53,2 %. Значення індикатора вище 50,0 % зафіксовано у 15 країнах, натомість для 5 країн – нижче 30,0 %. Найвища питома вага податків на працю у Швеції, Німеччині та Австрії, найнижча – на Кіпрі, Мальті та у Болгарії.

У державах ЄС-27 податки на працю мають три-

компонентну структуру та включають податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), а також два види соцвнесків, які сплачуються роботодавцями та працівниками відповідно. Ставки та підходи до справляння ПДФО в ЄС відчутно відрізняються. Поширеними є як пропорційна, так і прогресивна шкали оподаткування.

Перша застосовується у Болгарії, Естонії, Румунії, Угорщині, Чехії; друга – в інших державах-членах ЄС. Розмір ставок оподаткування також сильно різниться. Найнижчі ставки ПДФО спостерігаються в Болгарії та Румунії (по 10 %), тоді як в дев'яти країнах гранична ставка перевищує 50 %. Максимальний рівень ставки ПДФО на рівні 55,9 % зафіксовано в Данії. Середнє ж значення показника у 2022 році склало 38,9 % [11]. Загалом країни Центральної Європи та Балтії характеризуються помірною фіскальною значущістю ПДФО. Серед цієї групи максимальна фіскальна значущість ПДФО на рівні 6,0 % зафіксована у Латвії. Водночас у Західній Європі, Італії та скандинавських країнах питома вага надходжень від сплати ПДФО значно перевищує середнє значення для ЄС-27.

В деяких державах-членах ЄС (Франція, Люксембург, Німеччина) з метою повнішої реалізації принципу соціальної справедливості запроваджено сімейне оподаткування доходів. Рівень життя домогосподарств зростає пропорційно із їх загальними доходами від праці. Якщо базою оподаткування замість сімейного (спільного) стане виступати індивідуальний дохід, це може призвести до зниження рівню життя, порушуючи принцип соціальної справедливості. В податковій системі, де застосовуються граничні податкові ставки, описані вище зміни можуть спричинити парадоксальну ситуацію, коли два домогосподарства з однаковими сукупними доходами будуть сплачувати різні суми податків до бюджету. В граничному випадку домогосподарства з вищим рівнем доходу можуть навіть сплачувати менші суми податків, за умови специфічної пропорції доходів першого і другого отримувача доходів.

У 2013–2022 роках середня частка соцвнесків у ВВП для країн ЄС-27 становила 13,2 %. Найвищий рівень показника характерний для Франції (16,1 %), Словенії (15,7 %), Німеччини (15,5 %); найнижчий – Данії (0,1 %), Швеції (2,7 %), Ірландії (4,3 %). Багато в чому унікальною є датська система державного соцзабезпечення, що фінансується переважно завдяки податковим надходженням і лише незначною мірою завдяки соцівдрахуванням. Як уже зазначалося вище, фіскальна значущість надходжень ПДФО у Данії найвища в ЄС. Вже протягом тривалого часу в європейському експертному середовищі розглядається варіант об'єднання соціальних внесків і податку на доходи. Це має посилити ефективність контрольних процедур щодо нарахування і сплати платежів, знизити трансакційні витрати через об'єднання адміністрування фіскальних платежів однією інституцією. Для емерджентних економік в разі реалізації цього сценарію перевагою стане елімінація схем ухилення від оподаткування.

Наступною за фіскальною значущістю складовою податкових надходжень у ЄС є податки на споживання: ПДВ, акцизний податок, ввізне мито. У 2013–2022 роках їх середня питома вага в структурі оподаткування склала 34,2 %. Лідерами за цим індикатором виявилися Болгарія (49,9 %),

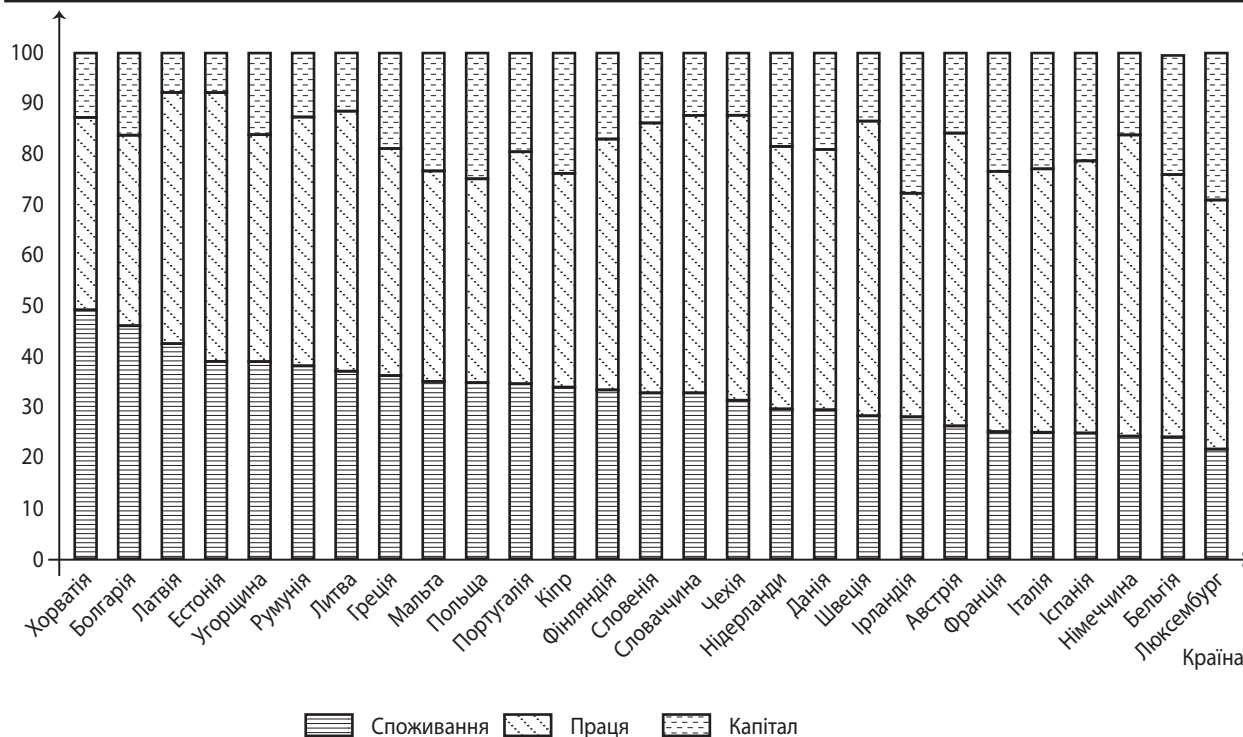


Рис. 2. Структура оподаткування в розрізі факторів виробництва для країн-членів ЄС у 2013–2022 рр., %

Джерело: побудовано автором за даними Європейської комісії [11]

Хорватія (49,3 %), Естонія (40,9 %). В перших двох країнах фіскальна значущість надходжень від сплати податків на споживання перевищує відповідний індикатор для ПДФО. Найнижчі ж значення аналізованого індикатора зафіксовано у Бельгії (24,3 %), Франції (25,0 %), Люксембурзі (25,5 %).

Основу цієї категорії фіскальних інструментів становить ПДВ. Для ЄС характерні певні особливості його справляння: наявність процедури бюджетного відшкодування та диференціація ставок (стандартної і пониженої). Середня стандартна ставка ПДВ протягом останніх двох десятиліть зростала на понад 3,0 в. п і склала у 2022 році 21,5 %. Директивою Єврокомісії 2006/112/ЄС від 28.11.2006 року регламентовано уніфіковані засади справляння ПДВ. Так, мінімальна стандартна ставка не може бути нижчою 15 %, а понижена – 5 %. Розмір останньої для кожної держави-члена ЄС визначається індивідуально із урахуванням граничних обмежень. Здебільшого понижена ставка ПДВ встановлюється для продуктів харчування, лікарських засобів і медичного устаткування; друкованих періодичних та неперіодичних видань; оплати послуг з водовідведення; транспортних послуг; оплати за відвідування об'єктів культурної спадщини; послуг індустрії гостинності тощо. Для країн, що мають у складі острови, зокрема Греції, Іспанії, Португалії та Франції, можуть діяти виключення щодо стандартних і понижених ставок ПДВ.

Понижені ставки застосовуються для зниження надмірного податкового навантаження, стимулювання споживання та господарської активності, однак є причиною недоотримання бюджетом фінансових ресурсів – т. з. «податкового розриву». Найменший податковий розрив від застосування понижених ставок ПДВ фіксується у Данії (0,7 %), Естонії (2,4 %) та Болгарії (2,6 %). В Австрії,

Греції, Люксембурзі, на Мальті, в Ірландії, Італії, Польщі та Португалії він перевищує 14 % розміру потенційних надходжень від сплати ПДВ [12]. Середня частка надходжень ПДВ у ВВП для ЄС складає 6,9 %. Найвищі значення цього показника характерні для Угорщини, Болгарії, Хорватії, а найнижчі – для Ірландії, Іспанії, Італії.

Шостий технічний устрій та *Industry 4.0* передбачають застосування широкого спектра цифрових продуктів та технологій адміністрування податків. Це дозволяє посилити фіскальну ефективність та якість податкового контролю, заснованого на ризик-орієнтованому підході та оперативному опрацюванні бази оподаткування. Тотальна диджиталізація фіскального простору ЄС та кооперація у сфері податкового адміністрування (зокрема, у формі обміну інформацією за запитом, автоматичного обміну інформацією, технічної допомоги, податкового консалтингу, звірки документів тощо) дозволяє ефективно протидіяти різноманітним правопорушенням та сприяє покращенню податкового комплаєнсу.

Важливу фіскальну і регулюючу роль в податкових системах країн ЄС відіграє акциз. Ультимативним критерієм обрання товару, що підлягає акцизному оподаткуванню, є його шкідливість у поєднанні з популярністю та широкою вживаністю. Штучне здороження таких товарів регулює обсяг їх споживання та наповнює бюджет. Основними підакцизними товарами в ЄС є тютюн та тютюнові вироби, алкогольні напої, енергетичні продукти і електрика.

У межах ЄС акцизне оподаткування регулюється Директивою Єврокомісії 2008/118/ЄС від 16.12.2008 року. Нею детерміновано уніфіковані правила обчислення і сплати податку у розрізі підакцизних товарів, порядок і умови їх зберігання, транспортування, контролю за виробництвом

і обігом; прописано інституційний механізм адміністрування акцизу, зокрема й функціонування електронної системи контролю за рухом підакцизних товарів [13].

Енергетичні продукти та електроенергія є підакцизними товарами за умов використання як пального для двигунів і опалення. До цієї категорії належать: моторне паливо, тверде паливо, природний газ, електроенергія, спирт (застосований як паливо). Підходи до оподаткування енергетичних продуктів і електроенергії в ЄС врегульовано Енергетичною Податковою Директивою 2003/96/ЄС. Нею ж детерміновано граничні ставки акцизу, а також передбачено застосування системи податкових пільг стосовно відновлюваних джерел енергії, споживання енергоресурсів домогосподарствами, передбачено понижені ставки акцизу на енергопродукти, використовувані в АПК, для генерації електроенергії, громадським транспортом тощо.

Середня частка акцизу на енергетичні продукти та електроенергію у ВВП в країнах ЄС-27 становить 1,9 %. Найвищі її значення характерні для Латвії (2,6 %), Греції (2,7 %), Словенії (3,0 %); найнижчі – Ірландії (1,2 %), Мальти (1,3 %), Австрії (1,5 %). Середній показник для ЄС в 2013–2022 роках – 1,5 %. Найбільшою фіскальною значущістю у структурі акцизу на енергопродукти і електроенергію характеризується паливо. Середня частка енергетичного акцизу на паливо у ВВП в 2013–2022 роках становила 1,5 %. Найвищі значення індикатора властиві Болгарії (2,1 %), Словенії (2,4 %), Естонії (2,0 %), найнижчі – Данії (0,8 %), Швеції (0,9 %), Ірландії (1,0 %).

Іншим важливим компонентом податкової системи держав ЄС є алкогольний акциз, який стосується як власне алкогольних напоїв, так і етилового спирту нехарчового призначення. Окремо розглядаються випадки застосування спецрежимів оподаткування етилу при його використанні для виготовлення медичних препаратів, проведення наукових дослідів тощо. Директива 92/83/ЄЕС детермінує структуру акцизу на алкоголь і алкогольні напої, базу оподаткування та порядок розрахунку податкових зобов'язань. Нею передбачено процедури застосування понижених ставок для невеликих броварень, винних виробництв і певних географічних локацій. Директивою 92/84/ЄЕС визначено мінімальні ставки акцизу для відповідної алкогольної продукції: пива, вина та ігристих вин, певних проміжних продуктів, спирту і спиртвмісних напоїв.

З 01.01.2014 року акциз для тютюнових виробів в ЄС становить € 90 за 1000 штук сигарет і не менше 60 % від середньозваженої роздрібною ціни. Держави-члени ЄС, в яких розмір акцизу перевищує € 115 за 1000 штук сигарет, можуть не дотримуватись вимог стосовно частки акцизу в ціні підакцизної продукції. Оподаткування тютюну здійснюється із застосуванням адвалорної і специфічної ставок одночасно. У Болгарії розмір акцизного оподаткування сигарет відповідає мінімальному рівню – € 90,15 за 1000 штук, у Франції ж – € 330 за 1000 штук, в Ірландії – € 420 за 1000 штук. Така відчутна диференціація зумовлена неоднаковим рівнем купівельної спроможності, географією та іншими економічними характеристиками.

Задля протидії обігу контрабандної та контрафактної продукції в ЄС використовуються цифрові інструменти, інноваційно оновлюється спецобладнання органів

митного контролю. Формами протидії нелегальним ринкам підакцизної продукції є спільні операції митниць різних держав-членів ЄС, комплексна і системна поглиблена співпраця з міжнародними інституціями, посилення координації фіскальних та правоохоронних органів. Загальною науково-практичною рекомендацією є градуальне підвищення акцизу, враховуючи реальну купівельну спроможність і еластичність попиту.

У 2013–2022 роках середня частка податків на капітал у ВВП в країнах ЄС становила 7,9 %. Значення індикатора для ЄС-27 характеризувалося помірним зростанням. Виділити тренд його змін, спільний для національних економік ЄС, практично неможливо. За період зафіксовано зростання частки податків на капітал у ВВП в Люксембурзі на рівні 5,0 в. п., поряд зі скороченням відповідного показника в Угорщині на 2,0 в. п. Найбільшою фіскальною значущістю податку на капітал характеризуються Бельгія (10,2 %), Франція (10,3 %) і Люксембург (10,4 %); найнижчою – Естонія (2,6 %), Латвія (3,2 %), Литва (3,3 %).

Цей параметр податкової системи має вирішальне значення для прийняття економічними агентами рішення стосовно здійснення інвестицій у основний капітал у розрізі фіскальних юрисдикцій. Інтенсифікація глобалізації посилює конкурентну боротьбу щодо залучення високомобільного капіталу. Ознакою сучасності є стратегічна взаємодія між урядами різних держав при визначенні профілю податкової політики. За умов посилення податкової конкуренції та утвердження верховенства права національні уряди мають приділяти увагу до параметрів фіскального простору країн-сусідів. Серед інших маркерів для підприємців у контексті відкриття або масштабування бізнесу в конкретній юрисдикції є помірний рівень державного регулювання економіки, цінова стабільність, глобальна прогнозованість та стійкість фіскальної та монетарної політики [14]. У контексті сказаного у ЄС спостерігається планомірне зниження ставок корпоративного податку. За два останні десятиліття середнє значення ставки останнього скоротилося майже на 10,0 в. п. до 21,2 % у 2022 році.

Сучасними пріоритетами податкових органів у країнах ЄС є вдосконалення процедур адміністрування, розширення та модифікація цифрових сервісів обслуговування платників, імплементація інституційної моделі державного податкового ризик-менеджменту та сценарного моделювання, що сприяє зниженню транзакційних витрат і забезпечує вищу фіскальну результативність. Основна увага фіскальних інституцій повинна фокусуватися на зростанні якості надаваних послуг, всебічному розвитку каналів комунікації з платниками податків, оптимізації затрат часу на заповнення звітності і сплату податків, підвищенні результативності податкового контролю та аудиту.

Таким чином, можна дійти висновку, що рівень податкового навантаження та композиція структури оподаткування в країнах ЄС є доволі різною. Зміна значень цих параметрів у багато в чому залежить від моделі соціально-економічного розвитку. Детермінантою формування податкової політики європейських країн є конкуренція на міжнародному ринку щодо залучення основних факторів виробництва – робочої сили та капіталу, що обумовлює потребу створення сприятливих умов для їх оподаткування.

ня. Зокрема, країни Центральної Європи досі застосовують пропорційну шкалу оподаткування, а ставка є доволі низькою: у Румунії та Болгарії вона складає лише 10 % суми доходу. Водночас у країнах ЄС діють уніфіковані правила оподаткування, що спрямовані на усунення викривлень і недоліків податкової політики. Це стосується і мінімальних ставок податків на споживання (як стандартної, так і пониженої ставок ПДВ, акцизного податку), виробництва та обігу підакцизних товарів, підходів щодо здійснення податкового аудиту та контролю. Важливим пріоритетом податкових органів є підвищення якості сервісних послуг платникам податків і впровадження цифрових продуктів у процес адміністрування, що має позитивний ефект на фінансову ефективність.

ЛІТЕРАТУРА

1. Нікітішин А. О. Податкова політика в умовах економічних перетворень : монографія. Київ : КНТЕУ, 2019. 480 с.
2. Чугунов І., Пасічний М., Нікітішин А. Доходи Державного бюджету України в умовах воєнного стану. *SCIENTIA-FRUCTUOSA*. 2022. № 5. С. 124–137.
3. Швабій К. І. Пріоритети податкової політики держави в Україні. *Світ фінансів*. 2021. № 1 (66). С. 149–162.
4. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у 2014–2019 рр.: формування, реалізація, оцінка наслідків. *Фінанси України*. 2020. № 7. С. 7–30.
5. Mawejje J., Sebudde R. K. Tax revenue potential and effort: Worldwide estimates using a new dataset. *Economic Analysis and Policy*. 2019. No. 63. P. 119–129.
6. Celikay F. Dimensions of tax burden: a review on OECD countries. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*. 2020. No. 25 (49). P. 27–44.
7. Eurostat. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat>
8. Kelmanson M. B., Kirabaeva K., Medina L., Mircheva M., Weiss J. Explaining the shadow economy in Europe: size, causes and policy options. *International Monetary Fund*, 2019.
9. Stoilova D., Patonov N. Fiscal Policy and Growth in a Small Emerging Economy: The Case of Bulgaria. *Society and Economy*. 2020. No. 42 (4). P. 386–402.
10. Tax Administration: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies // OECD, 2022. DOI: 10.1787/1e797131-en
11. The official website of European Commission. URL: https://ec.europa.eu/commission/index_en
12. European Commission, CASE, Poniatowski G., Bonch-Osmolovskiy M., Śmietanka A., Pechcińska A. VAT gap in the EU – Executive Summary 2022, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2022.
13. Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32008L0118>.
14. Чугунов І. Я. Бюджетна стратегія суспільного розвитку: монографія. Київ : КНТЕУ, 2021. 532 с.

REFERENCES

- “Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC”. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32008L0118>
- Celikay, F. “Dimensions of tax burden: a review on OECD countries”. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, no. 25(49) (2020): 27-44.
- Chuhunov, I. Ya. *Biudzhetna stratehiia suspilnoho rozvytku* [Budget Strategy of Social Development]. Kyiv: KNTEU, 2021.
- Chuhunov, I., Pasichnyi, M., and Nikitishyn, A. “Dokhody Derzhavnoho biudzhetu Ukrainy v umovakh voiennoho stanu” [Revenues of the State Budget of Ukraine under Martial Law]. *SCIENTIA-FRUCTUOSA*, no. 5 (2022): 124-137.
- European Commission, CASE, Poniatowski, G. et al. *VAT gap in the EU - Executive Summary 2022*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2022.
- Eurostat. <https://ec.europa.eu/eurostat>
- Kelmanson, M. B. et al. *Explaining the shadow economy in Europe: size, causes and policy options*. International Monetary Fund, 2019.
- Mawejje, J., and Sebudde, R. K. “Tax revenue potential and effort: Worldwide estimates using a new dataset”. *Economic Analysis and Policy*, no. 63 (2019): 119-129.
- Nikitishyn, A. O. *Podatkova polityka v umovakh ekonomichnykh peretvoren* [Tax Policy in the Conditions of Economic Transformations]. Kyiv: KNTEU, 2019.
- OECD (2022) *Tax Administration: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. DOI: 10.1787/1e797131-en
- Shvabii, K. I. “Priorytety podatkovoї polityky derzhavy v Ukraini” [State Tax Policy Priorities in Ukraine]. *Svit finansiv*, no. 1(66) (2021): 149-162.
- Sokolovska, A. M. “Podatkova polityka v Ukraini u 2014-2019 rr.: formuvannia, realizatsiia, otsinka naslidkiv” [Tax Policy in Ukraine in 2014-2019: Formation, Implementation, Assessment of Consequences]. *Finansy Ukrainy*, no. 7 (2020): 7-30.
- Stoilova, D., and Patonov, N. “Fiscal Policy and Growth in a Small Emerging Economy: The Case of Bulgaria”. *Society and Economy*, no. 42(4) (2020): 386-402.
- The official website of European Commission. https://ec.europa.eu/commission/index_en

Стаття надійшла до редакції 08.11.2023 р.

Статтю прийнято до публікації 17.11.2023 р.