УДК 336.226.11

ПРОБЛЕМИ ЗНИЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА ПРАЦЮ В ПОСТСОЦІАЛІСТИЧНИХ КРАЇНАХ ЄС

Райнова Л.Б.
ДННУ «Академія фінансового управління»

Досліджено зміни в рівні податкового навантаження на працю в постсоціалістичних країнах ЄС впродовж 2008–2018 рр. Встановлено істотні зміни податкової структури серед високорозвинутих та постсоціалістичних країн ЄС, якими і обумовлено відмінності у формуванні податкового навантаження на працю в зазначених групах країн ЄС. Розглянуто вжиті впродовж досліджуваного періоду часу заходи із корекції рівня навантаження на працю в постсоціалістичних країнах ЄС в розрізі основних складових такого навантаження (на прикладі змін ставок податків і внесків, що його формують). Обґрунтовано, що проблеми, пов'язані із оподаткуванням праці в більшості постсоціалістичних країн ЄС залишилися невирішеними, наведено причини їх виникнення. Запропоновано загальні напрями оптимізації податкового навантаження на працю в Україні в контексті досвіду постсоціалістичних країн ЄС.

Ключові слова: податок на доходи фізичних осіб, соціальні внески, податкова структура, податкове навантаження, справедливість.

Постановка проблеми в загальному вигляді. Ще в Стратегії «Європа 2020» наголошувалось на важливості проведення податкових реформ, спрямованих на формування податкової системи, що створює сприятливі умови для економічного зростання. Йшлося про те, що збільшення рівня податкового навантаження, по можливості, доцільніше забезпечувати за рахунок тих податків, які вважаються найменш деформуючими в контексті забезпечення зазначених умов. Зміна податкової структури внаслідок перенесення податкового навантаження з прямих на непрямі податки в цілому розглядалася як така, що в довгостроковій перспективі може мати позитивний вплив на економічне зростання. Зокрема, також зазначалося, що підвищення податків на працю, що викликає збільшення витрат на робочу силу, доцільно уникати, з огляду на що країнам-членам ЄС надавалася рекомендація щодо зміщення податкового тягаря з робочої сили та посилені акцентів на використанні менш деформуючих податків, наприклад, податків екологічних. Окрема увага в зазначеній Стратегії приділялася тому, що високий рівень оподаткування праці може мати негативні наслідки для зайнятості [5, с. 24].

Втім, більшість країн Об'єднаної Європи все ще залишається зоною високого податкового навантаження на працю в порівнянні з іншими розвиненими країнами; можливості для зниження податків на робочу силу, з огляду на встановлений рівень соціальних зобов'язань, загострення демографічних проблем, виявляються обмеженими. Так, частка податків на працю у відсотках до ВВП, в середньому за 2008–2016 рр., хоча і незначною мірою, але збільшилась, як по країнах ЄС в цілому з 16,7% до 17,1% (+0,4 в.п.), так, зокрема, і в розрізі його «старих» учасниць з 18,9% до 19,4% (+0,5 в.п.); частка зазначених податків залишилась незмінною лише по групі постсоціалістичних країн ЄС, склавши 14,9% (далі – країни ЄС-15 та ЄС-11). Помітною є тенденція щодо збільшення податкового навантаження на працю також як по країнах ЄС в цілому (+0,9 в.п.), так і окремо по групах країн ЄС-15 (+1,1 в.п.) та ЄС-11 (+0,2 в.п.) [14, с. 212, 249].

Проблема відносно високого рівня оподаткування трудових доходів притаманна і більшості постсоціалістичних країн ЄС. Зокрема, відмінності в рівні податкового навантаження на працю між групами країн ЄС-15 та ЄС-11 залишаються невеликими – імпліцитні ставки оподаткування праці станом на 2016 р. в середньому дорівнювали, відповідно, 36,4% та 33,2% (різниця складала лише 3,2 в.п.). В низці країн ЄС-11 (Угорщина, Чехія, Словаччина) податкове навантаження на працю є вищім ніж в середньому по групі країн ЄС-15 [14, с. 249]. Невирішеним залишається і питання нерівномірного розподілу податкового навантаження на трудові доходи між різними групами населення, притаманне також більшості постсоціалістичних країн ЄС; зазначена проблема особливо загострюється в рамках пропорційних систем оподаткування доходів.

Що стосується формування більш сприятливої в контексті створення умов для економічного зростання податкової структури, то більшість змін в зазначеному напрямі впродовж останнього десятиріччя фактично відбувалися в постсоціалістичних країнах ЄС; по групі країн ЄС-15 їх майже не спостерігалось. Перші значною мірою знизили податкове навантаження з основних видів прямих податків та збільшили податки на споживання. Істотні відмінності податкової структури серед постсоціалістичних країн ЄС та країн ЄС-15 нині є особливо помітними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання визначення рівня податкового навантаження на фактори виробництва та сучасних тенденцій у його формування в країнах ЄС розглядаються в працях Т.І. Єфименко, А.М. Соколовської, Н.Б. Фролової, В.М. Мельника, Т.В. Кощук [1–3] та багатьох зарубіжних авторів. В роботах зазначених вітчизняних дослідників, зокрема, здійснюється аналіз податкового навантаження на фактори виробництва в Україні, а також пропонуються загальні напрями вдосконалення оподаткування останніх.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проблеми зниження податкового навантаження на працю в постсоціалістичних країнах ЄС, зокрема, за умов застосування

© Райнова Л.Б., 2018

пропорційного податку на доходи фізичних осіб, все ще залишаються в переліку недостатньо вивчених. Саме досвід насамперед зазначеної групи країн ЄС, на наш погляд, і є цікавим з огляду на те, що він є найбільш прийнятним орієнтиром здійснення реформ в сфері оподаткування доходів фізичних осіб для України.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є узагальнення досвіду постсоціалістичних країн ЄС в частині коригування рівня податкового навантаження на працю з метою його порівняння із вітчизняними реаліями, визначення загальних напрямів оптимізації податкового навантаження на працю в Україні.

Виклад основного матеріалу. При оцінці рівня податкового навантаження на трудові доходи в постсоціалістичних країнах ЄС врахуванню підлягають всі основні податки і внески, встановлені щодо зазначених видів доходів, а саме, йдеться про податок на доходи фізичних осіб, податок на фонд заробітної плати (за умов його застосування), соціальні внески роботодавців та працівників. Втім, саме останні і залишаються головною складовою податкового навантаження на працю в досліджуваній групі країн ЄС. Підтвердженням цього є данні щодо складових податкового клину (показника, який регулярно використовується для оцінки рівня податкового навантаження на працю, зокрема, і по країнах Євросоюзу), а також рівня співвідношення між цими складовими. Їх аналіз свідчить про те, що більше двох третин податкового клину в країнах ЄС-11, як втім і в будь-якій з досліджуваних груп країн ЄС, складають соціальні внески; роль податку на доходи фізичних осіб в його формуванні є суттєво нижчою. Втім, головною відмінністю саме досліджуваної групи постсоціалістичних країн ЄС залишається те, що частка такої складової податкового клину як соціальні внески є вищою, ніж в середньому не тільки по країнах ЄС-28, але і навіть і країнах ЄС-15, в той час як частка податку на доходи фізичних осіб, при такому самому порівнянні, навпаки, виявляється нижчою. В цілому, співвідношення між зазначеними складовими податкового клину – соціальними внесками та податком на доходи фізичних осіб – в середньому по країнах ЄС-11 складає 76:24, суттєво відрізняючись від того, що склалося в цілому по країнах ЄС-28 (68:32) та групі країн ЄС-15 (63:37) [12, с. 114].

Не можна не погодитись, що оцінка рівня податкового навантаження лише на базі одних тільки ставок є неповною з огляду на наявність в країнах ЄС розгалуженої системи пільг з податку на доходи фізичних осіб, а також, хоча й набагато більш обмеженої за обсягами надання, системи пільг зі сплати соціальних внесків. Тим не менш вищезазначені висновки підтверджуються з огляду на сформовану структуру бюджетних надходжень досліджуваної групи країн. Якщо станом на 2016 р. в середньому по країнах ЄС-11 частка податку на доходи фізичних осіб виявилась найменшою – 4,4% в ВВП відносно 7,8% та 10,6% ВВП по країнах ЄС-28 та ЄС-15, то частка соціальних внесків, навпаки, залишається найбільшою – 11,7% ВВП порівняно з 10,7% та 10,4% ВВП по країнах ЄС-28 та ЄС-15, відповідно. Крім того, лише по групі країн ЄС-11 впродовж 2008–2016 рр. на тлі позитивної динаміки надходжень (по відношенню до ВВП) соціальних внесків спостерігається, хоча і незначна, але негативна динаміка надходжень з податку на доходи фізичних осіб [4].

Слід зауважити, що для податкової структури країн ЄС-11 властиве переважання насамперед непрямих податків, а також соціальних внесків, зокрема, станом на 2016 р. їх частка у ВВП складала, відповідно, у середньому 14,4% та 11,7%. Певним виключенням стали лише такі країни, як Чехія, Словаччина та Литва, де частка соціальних внесків, в порівнянні із непрямими податками, виявилась більш вагомою. Надходження з прямих податків в зазначеній групі країн ЄС традиційно лишаються на третьому місці (7,0% ВВП в 2016 р.). Як відмічається в літературних джерелах, змінам податкової структури постсоціалістичних країн ЄС, які полягали у збільшенні ступеню залежності від непрямих податків в частині забезпечення необхідного обсягу бюджетних надходжень, значною мірою сприяли реформи із впровадження в низці таких країн пропорційного механізму справляння податку на доходи фізичних осіб [8, с. 37, 49-50]. Втім, зазначена податкова структура суттєво відрізняється від тієї, що сформувалася по країнах ЄС-15, де найбільші за обсягом надходження забезпечують прямі податки (14,7%), і вже далі непрямі податки (14,2%) та з певним відривом – соціальні внески (10,4%). Хоча частка податку на доходи фізичних осіб в прямих податках впродовж 2008-2016 рр., в розрізі досліджуваних груп країн ЄС зросла найбільшою мірою саме по групі країн ЄС-11 (на 3,1 в.п.), склавши станом на 2016 р. 62,7%, втім, вона є меншою в порівнянні з відповідною часткою в середньому по країнах ЄС-15, яка становить 70,4% [4].

Протилежними за спрямуванням виявились і вжиті впродовж 2008-2018 рр. в країнах ЄС заходи із корекції рівня податкового навантаження на працю. Зокрема, їх наслідком стало збільшення в середньому по групі країн ЄС-15 максимальної ставки податку на доходи фізичних осіб з 47,2% до 50,4% (+3,2 в.п.), а також і максимальної сукупної (агрегованої) ставки соціальних внесків – з 33,1% до 36,8% (+3,7 в.п.). В той же час в країнах ЄС-11, навпаки, спостерігається тенденція щодо поступового скорочення як максимальних сукупних (агрегованих) ставок соціальних внесків в середньому по групі зазначених країн з 40,1% до 38,7% (−1,4 в.п.), так і максимальних ставок податку на доходи фізичних осіб з 27,6% до 24,2% (−3,4 в.п.). Більше того, в низці постсоціалістичних країн ЄС скорочення максимальних ставок податку на доходи фізичних осіб виявилось доволі значним – з 40% до 15% (−25,0 в.п.) в Угорщині, з 53,1% до 42,5% (−10,6 в.п.) в Хорватії, з 24,0% до 15,0% (−9,0 в.п.) в Литві, з 40,0% до 32,0% (−8,0 в.п.) в Польщі, з 16% до 10% (−6,0 в.п.) в Румунії. Перелік країн, яким вдалося забезпечити суттєве зниження максимального значення сукупної ставки соціальних внесків за зазначений період виявився набагато коротшим, зокрема, він включає Румунію, де зазначену ставку було переглянуто з 53,25% до 37,25% (−16,0 в.п.), Угорщину – з 49,0% до 39,50% (−9,5 в.п.) та Польщу – з 42,07% до 34,71% (−7,4 в.п.) [4, 6].

Тим не менш, якщо станом на 2008 р. майже в усіх постсоціалістичних країнах ЄС (єдиним виключенням була Болгарія) максимальна сукупна (агрегована) ставка соціальних внесків була вищою, ніж в середньому по країнам ЄС-15 у відповідний період, то в 2018 р. кількість таких країн, хоча і незначною мірою, але зменшилась до 8 країн. Водночас, максимальні ставки податку на доходи фізичних осіб впродовж 2011–2018 рр. в жодній з країн ЄС-11 не досягали середнього по групі країн ЄС-15 рівня. Єдиним виключенням була Хорватія – максимальна ставка зазначеного податку в країні в 2008–2010 р. була вищою за середню по групі країн ЄС-15. Відносно помірними за розміром залишаються також і ставки податку на доходи фізичних осіб в країнах ЄС із пропорційним механізмом його справляння; діапазон коливань зазначених ставок сьогодні складає від 10% в Болгарії і Румунії до 20% в Естонії [4].

Варто відзначити, що саме реформування національних систем соціального страхування виявилось найбільш складною частиною програм соціальних реформ в країнах ЄС-11, тим не менш і в зазначеному напрямі все ж вдалося досягти помітного прогресу. Однією з важливих загальних змін став перехід від сплати соціальних внесків виключно роботодавцями до їх розподілу, хоча і в різних пропорціях, між роботодавцями та найманими працівниками. З цього приводу слід зазначити, що в країнах ЄС-11 тенденція щодо покладення обов'язку зі сплати соціальних внесків в основній своїй частині саме на роботодавця, а не найманого працівника, що спостерігалася головним чином серед країн із пропорційним механізмом справляння податку на доходи фізичних осіб, стала відображенням історичної спадщини та політико-економічних чинників. Збереження впродовж тривалого часу подібної схеми розподілу навантаження із сплати соціальних внесків пояснювалось складністю перенесення відповідальності із сплати зазначених внесків з роботодавця на найманого працівника насамперед з причин політичних.

Хоча частка роботодавців у сплаті соціальних внесків у порівнянні із відповідною часткою найманих працівників, в середньому, і сьогодні залишається вищою, по всім досліджуваним групам країн ЄС, тим не менш, саме по країнах ЄС-11, і, в першу чергу, країнах ЄС із пропорційним механізмом справляння податку на доходи фізичних осіб, впродовж 2008–2018 рр. спостерігаються найбільш суттєві зміни в пропорціях розподілу страхових внесків між роботодавцями та працівниками. Йдеться про поступове перенесення обов'язків зі сплати соціальних внесків на найманих працівників із одночасного скорочення частки роботодавців. Як наслідок, станом на 2018 р. саме по зазначених двох групах країн ЄС середня ставка соціальних внесків, сплачуваних працівниками виявляється найвищою, в той час як ставка внесків для роботодавців, навпаки, найнижчою не тільки в порівнянні із групою країн ЄС-28, але і країн ЄС-15. Крім того, по країнах ЄС-11, а особливо країнах ЄС із пропорційним механізмом справляння податку на доходи фізичних осіб, також впродовж 2008–2018 рр., відбувається суттєве скорочення відмінностей між середніми ставками соціальних внесків роботодавців та працівників, в той час як по країнах ЄС-15, такі відмінності, навпаки, збільшились.

Слід також зауважити, що, незважаючи на всі вищезазначені реформи, основною проблемою пов'язаною із оподаткуванням праці в країнах ЄС так і залишається рівень податкового навантаження на низькооплачуваних працівників (йдеться про працівників, які отримують дві третини або менше середньої зарплати по країні) – насамперед у порівнянні із рівнем навантаження на інші категорії платників. Зокрема, протягом 2008–2017 рр. в переважній більшості постсоціалістичних країн ЄС величина податкового клину для низькооплачуваних працівників виявлялася більшою від середнього значення не тільки в цілому по країнах ЄС-28, але і навіть по групі країн ЄС-15, втім, для працівників із середньою заробітною платою, при такому ж самому порівнянні, навпаки, меншою. Для високих зарплат величина податкового клину перевищувала середнє значення показника по країнам ЄС-28 лише в окремих країнах ЄС-11, водночас в жодній з країн останньої групи вона не досягла середнього значення по групі країн ЄС-15 [15]. Тобто, в більшості постсоціалістичних країн ЄС, саме в порівнянні з країнами групи ЄС-15, а також в цілому із країнами ЄС-28 спостерігається відносно помірне податкове навантаження на середні, а особливо високі зарплати, проте воно залишається високим на зарплати низькі.

Саме з огляду на зазначені диспропорції в рівні податкового навантаження на зарплати між групами країн ЄС, в щорічних звітах Європейської комісії містяться рекомендації щодо зниження податків на низькооплачуваних працівників для більшості постсоціалістичних країн ЄС. Зокрема, відзначається, що податки на працю для таких працівників залишається високими та недостатньо прогресивними, що, зазвичай, пов'язується із застосуванням в низці таких країн пропорційного механізму справляння податку на доходи фізичних осіб, відносно низьким рівнем пільг з останнього, встановленням єдиних умов стягнення внесків на соціальне страхування для всіх категорій платників тощо. Варто відмітити, що зазначена проблема набуває особливої гостроти саме в постсоціалістичних країнах ЄС ще і тому, що частка низькооплачуваних працівників, незважаючи на помітну тенденцію щодо її скорочення, в більшості країн зазначеної групи, все ще залишається найвищою, зокрема, це стосується Латвії – 25,5%, Румунії – 24,4%, Литви – 24%, Польщі – 23,6%, Хорватії (23,1%) та Естонії – 22,8% [7]. Тим не менш, вже тривалий час проблеми, пов'язані з оподаткуванням низькооплачуваних працівників в постсоціалістичних країнах ЄС, все ще залишаються невирішеними.

Крім того, щорічно, починаючи з 2009 р., фахівцями французького економічного інституту Молінарі (Institut Йconomique Molinari, IEM) проводиться дослідження рівня податкового навантаження на зарплату середнього (типового) найманого працівника по країнах ЄС (The Tax Burden of Typical Workers in the EU-28), в рамках якого по кожній з 28 країн ЄС визначається «реальне податкове навантаження» (Real Tax Rate, RTR), що представляє собою співвідношен-

ня соціальних внесків, сплачених роботодавцями та найманими працівниками, податку на доходи фізичних осіб та ПДВ до реальної середньої зарплати-брутто найманого працівника (Real Gross Salary). Основною метою роботи є порівняння величини сплачуваних податків і соціальних внесків із середнім рівнем доходу в кожній з країн ЄС та виведення таким чином «дня свободи від податків» – моменту, з якого співробітник починає отримувати чистий дохід.

Висновки з даного дослідження, які робляться на базі порівняння рівня податкового навантаження на зарплату середнього (типового) найманого працівника в країнах ЄС з прогресивними та пропорційними системами податку на доходи фізичних осіб свідчать про те, що, по-перше, рівень податкового навантаження на зарплату таких працівників впродовж 2009–2017 рр. збільшився по всім групам країн ЄС, однак найбільшою мірою саме в країнах з пропорційними системами податку на доходи фізичних осіб; по-друге, в країнах із пропорційними системами податку на доходи фізичних осіб рівень податкового навантаження на зарплати є вищім, ніж в країнах із прогресивними системами податку на доходи виключно за рахунок більш високого рівня ставок соціальних внесків [9, с. 5].

З цього приводу слід відмітити, що хоча, в цілому, проведені в низці постсоціалістичних країн ЄС реформи із імплементації пропорційного податку на доходи фізичних осіб безперечно мали позитивний вплив в контексті спрощення його адміністрування, втім, при розробці основних параметрів цих реформ, майже в усіх цих країнах, не бралися до уваги чинні податки на фонд заробітної плати, база оподаткування яких в значній мірі співпадала з базою податку на доходи фізичних осіб. Така роз'єднаність в проведенні політики в сфері оподаткування в наступному призвела до виникнення проблем – високі граничні ставки податків на фонд заробітної плати залишалися основною перешкодою для підвищення рівня податкової дисципліни фізичних осіб навіть після проведення вищезазначених реформ.

За оцінками Ф. Шнайдера саме в постсоціалістичних країнах ЄС тіньова економіка досягає найбільших масштабів – 24,0% ВВП порівняно із 13,8% в ВВП по країнах ЄС-15 [10]. Крім того, за даними спеціального соціологічного дослідження, здійсненого в рамках європейського проекту регулярних соціологічних досліджень Eurobarometer, найбільш непрозора для влади система оплати праці також фіксується, як правило, серед країн колишнього соціалістичного табору – частка зарплат «в конвертах» в Латвії складала 11%, Хорватії (8%), Румунії, Словаччині, Болгарії, Литві, Угорщині, Польщі, Естонії (6-7%)), а також серед так званих країн європейської периферії (Греція (7%), Іспанія (5%) тощо) [11, с. 80]. Водночас саме країни Східної та Центральної Європи, після респондентів з країн Південної Європи, найчастіше вказують саме на дуже високий рівень встановлених податків та соціальних внесків, відповідно, 17% та 20% опитаних, тобто вони є лідерами за кількістю згадувань зазначеного показника в якості причини надання згоди на здійснення незадекларованої праці [11, с. 68]. Втім, позитивні тенденції щодо зниження частки «сірих» зарплат в країнах ЄС-28 в 2013 р. у порівнянні із 2007 р., коли проводилось попереднє дослідження, були пов'язані саме із зниженням частки зазначених зарплат саме по групі країн ЄС-11 (з 11% до 6%); по групі країн ЄС-15 вона залишається незмінною (приблизно 3%). Хоча за даними національних соціологічних досліджень, частка зарплат в конвертах в країнах ЄС-11 виявляється набагато більшою.

Податкове навантаження на працю в постсоціалістичних країнах ЄС залишається досить високим в порівнянні з іншими країнами ЄС, в основному, через необхідність фінансування досить затратних систем соціального забезпечення та внаслідок вузької податкової бази (з огляду на відносно низький рівень зайнятості в офіційному секторі економіки). Втім, високі витрати на соціальне забезпечення в перших є результатом, головним чином, широкого охоплення системою населення та часто слабких критеріїв відбору осіб, якім надається право на одержання соціальної допомоги, ніж високого рівня останньої. Зокрема, це стосується пенсій за віком – основної статті витрат в галузі соціального забезпечення. Збереження високої частки соціальних внесків багато в чому пов'язано ще і з інертністю систем соціального забезпечення. Середній рівень сумарних витрат на соціальне забезпечення (у відсотках до ВВП) практично не змінюється впродовж вже тривалого періоду часу. Звідси і системи соціального забезпечення країнах ЄС-11 все ще залишаються досить щедрими (з урахуванням рівня ВВП на душу населення): спроби їх звуження є вкрай непопулярними, що суттєво ускладнює для урядів свободу дій в цьому напрямку [13, с. 135-136].

В останні роки більшість постсоціалістичних країн ЄС провели реформи національних систем соціального забезпечення, переслідуючи очевидну мету зниження податкового навантаження на працю та зменшення таким чином негативного впливу оподаткування на рівень зайнятості. Втім очікування від здійснюваних реформ, як зазначається в літературних джерелах, повинні бути реалістичними, оскільки те зниження ставок соціальних внесків, яке може бути допустимим з огляду на наявні фіскальні дисбаланси, швидше за все буде мати досить невеликий вплив на зайнятість. Звідси, і зміни в рівні податкового навантаження на заробітні плати в країнах ЄС-11 впродовж 2008–2014 рр., як констатується в звітах Європейської Комісії, відбувалися переважно, а в 2013–2014 рр. взагалі, виключно за рахунок такої складової податкового клину як податок на доходи фізичних осіб [12, с. 114].

Висновки. Проблема відносно високого податкового навантаження на працю і сьогодні притаманна переважної більшості постсоціалістичних країн ЄС. Зокрема, відмінності у рівні такого навантаження в середньому між групами високорозвинених країн групи ЄС-15 та постсоціалістичними країнами ЄС не є значними, свідченням чого є дані щодо рівня імпліцитних ставок оподаткування праці по зазначених групах країн ЄС. Водночас, не можна не відмітити вжитих постсоціалістичними країнами ЄС впродовж досліджуваного періоду (2008–2018 рр.) заходів із корекції рівня навантаження на працю в розрізі кожної

з основних його складових. Зокрема, вони стосувалися як зниження максимальних ставок соціальних внесків та податку на доходи фізичних осіб, так і перегляду низки пільг з останнього.

Втім, проблеми, пов'язані із оподаткування робочої сили в постсоціалістичних країнах ЄС в цілому так і залишилися невирішеними. Насамперед йдеться про досить високий, вже впродовж тривалого періоду часу, рівень податкового навантаження на низькооплачуваних працівників, особливо у порівнянні із категоріями платників, які є одержувачами більших за рівнем зарплат. Такі висновки, отримані на базі даних щодо показника податкового клину на зазначені категорії працівників в середньому по країні у порівнянні із середнім по ЄС значенням, містяться в щорічних звітах Європейської комісії по кожній з таких країн. Зниження податкового клину для осіб з низькими доходами все ще залишається одним з пріоритетів податкової політики для багатьох постсоціалістичних країн ЄС.

Найкращім вирішенням проблеми зниження рівня податкового навантаження на низькооплачуваних працівників, згідно теоретичних рекомендацій, втім і на практиці, як свідчить досвід країн ЄС-15, є прогресивний податок на доходи фізичних осіб, втім в більшості країн ЄС-11 все ще застосовується саме пропорційний податок, регулюючі можливості якого, у порівнянні із податком прогресивним, є обмеженими. З цього приводу не можна не відмітити доволі істотних відмінностей податкової структури серед високорозвинутих та постсоціалістичних країн ЄС. В той час як країни ЄС-15 дедалі активніше використовували перерозподільні можливості прямих податків, більшість постсоціалістичних країн ЄС продовжують застосовували доволі низькі ставки прямих податків для стимулювання інвестиційних процесів, насамперед це стосується країн з пропорційним механізмом справляння податку на доходи фізичних осіб. Звідси, чимало відмінностей спостерігаються і у формуванні податкового навантаження на працю в розрізі країн ЄС-15 та ЄС-11. Тобто високий рівень податкового навантаження на працю в останніх визначається не ставками податку на доходи фізичних осіб, а саме ставками соціальних внесків. В переважній більшості постсоціалістичних країн ЄС впродовж 2008-2018 рр. максимальна сукупна (агрегована) ставка соціальних внесків залишається вищою, ніж в середньому по групі країн ЄС-15. Радикальне корегування ставок соціальних внесків в напрямку їх зниження для більшості країн групи ЄС-11 із часом виявилось проблематичним з огляду на необхідність підтримки високого рівня соціальних зобов'язань, а також у зв'язку із подальшим погіршенням демографічної ситуації в країнах регіону. Не можна втім вважати вдалим і досвід тих постсоціалістичних країн ЄС, а саме, Болгарії та Румунії, які найбільшою мірою втілили в життя ліберальні стратегії оподаткування і, зокрема, суттєво знизили рівень оподаткування праці; це питання є об'єктом подальших досліджень. Варто також зауважити, що, в цілому, заходи із корекції рівня податкового навантаження на працю по групі постсоціалістичних країн ЄС так і не призвели до помітного зниження рівня тінізації економічних відносин, зокрема, і у сфері оплати праці.

В Україні найбільшого податкового навантаження, як, втім, і в будь який країні ЄС, також зазнають доходи від праці. Зміна ставок податків на працю, до числа яких прийнято відносити податок на доходи фізичних осіб та соціальні внески, останнім часом є одним з найбільш активно обговорюваних питань в рамках можливої податкової реформи. Частіше за все саме з приводу ставки ЄСВ зазначається, що в Україні вона все ще залишається занадто високою, що гальмує економічне зростання і заважає виходу бізнесу з тіні. Як варіант нейтралізації зазначених негативних ефектів пропонується подальше її зниження. Подібні пропозиції стосуються і ставки податку на доходи фізичних осіб. З цього приводу досвід постсоціалістичних країн ЄС є цікавим в контексті здійснення відповідних порівнянь.

В тенденціях, що стосувалися корекції податкового навантаження на працю в Україні та країнах ЄС-11 можна помітити як спільні риси, так і відмінності. Так, впродовж 2008–2018 рр. в більшості постсоціалістичних країн ЄС застосовується пропорційний податок на доходи фізичних осіб, хоча кількість таких країн останнім часом дещо знизилась. Так, якщо на початок досліджуваного періоду, а саме в 2008 р., нараховувалось вісім таких країн, то в 2018 р. їх залишилося шість. Втім в жодній з країн, які із часом відмовились від пропорційного податку на доходи фізичних осіб (Латвія, Словаччина), не спостерігалося випадків повторного повернення до його застосування. В Україні практика справляння пропорційного податку на доходи фізичних осіб мала місце в 2004–2010 рр.; вже починаючи з 2016 р. її було поновлено.

Впродовж 2008–2018 рр. максимальну (сукупну) агреговану ставку соціальних внесків в Україні (з січня 2011 р. – ЄСВ) було скорочено з 53,1% до 22,0% (–27,6 в.п). Настільки масштабне зниження зазначеної ставки за досліджуваний період не було забезпечено в жодній з країн ЄС. Станом на 2018 р. ставка ЄСВ в Україні виявляється нижчою, ніж в будь-який країні групи ЄС-11; фактично теж саме стосується і інших країн ЄС, за виключенням Кіпру, де зазначена ставка дорівнює 15,60%, Великої Британії та Ірландії – 15,80% та 14,85%, відповідно. Подальше зниження рівня ставки ЄСВ в Україні без паралельного пошуку нових джерел податкових надходжень є небезпечним з огляду на негативні соціальні наслідки такого зниження. Зокрема, не виправдав очікуваних результатів і недавній досвід здійснення реформ в зазначеній сфері.

Що стосується пропорцій розподілу соціальних внесків між роботодавцями та найманими працівниками, то, як вже зазначалося, найбільше зростання сукупної ставки соціальних внесків для працівників спостерігалося по групі країн із пропорційним механізмом справляння податку на доходи фізичних осіб; водночас саме по зазначеній групі країн ЄС було забезпечено і найбільше зниження сукупної ставки соціальних внесків для роботодавців. В Україні, також за умов застосування пропорційного податку на доходи фізичних осіб, спостерігаються зовсім протилежні тенденції, оскільки обов'язки із сплати ЄСВ, починаючи з 2016 р., було покладено виключно на роботодавців.

Навантаження з податку на доходи фізичних осіб на офіційні заробітні плати впродовж останніх років постійно зростало, насамперед це стосувалося низьких за рівнем зарплат. Втім, таке зростання було пов'язано не стільки зі змінами ставок, скільки з фактичним скасуванням, вже з 2017 р., за окремими виключеннями, основних пільг з податку. Діюча сьогодні система пільг з податку на доходи фізичних осіб практично не виконує функції згладжування нерівності доходів населення. Підвищення ступеню податкової прогресії в оподаткуванні доходів фізичних осіб дозволило б посилити його перерозподільну роль, що є важливим в контексті запобігання надмірній нерівності, зменшення масштабів бідності, а отже, підвищення соціальної справедливості в оподаткуванні.

Список літератури:

1. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / за ред. Т.І. Єфименко, А.М. Соколовської. – К.: ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. – 494 с.
2. Мельник В.М., Кощук Т.В. Вплив інтеграційних процесів на оподаткування в країнах ЄС / В.М. Мельник, Т.В. Кощук // Економіка і прогнозування. – 2014. – № 4. – С. 136-150.
3. Фролова Н.Б. Податкове навантаження на працю, капітал і кінцеве споживання в умовах дії Податкового кодексу України / Н.Б. Фролова // Економіка України. – 2014. – № 8. – С. 47-60.
4. Data on taxation. Indicators. Eurostat. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en.
5. Europe 2020: A strategy for smart, sustainable and inclusive growth. COM(2010) 2020 final. European Commission, 2010. URL: http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/COMPLET%20EN%20BARROSO%20%20%20007%20-%20Europe%202020%20-%20EN%20version.pdf.
6. Highest employer social security tax rates and highest employee social security tax rates. KPMG. Tax Rates Online. URL: https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online.html.
7. Low-wage earners as a proportion of all employees (excluding apprentices) by educational attainment level. URL: http://ec.europa.eu/eurostat/web/products-datasets/product?code=earn_ses_pub1i&lang=en.
8. Piper S., Murphy C. Flat personal income taxes: systems in practice in Eastern European economies. Economic Roundup Spring 2005. URL: http://archive.treasury.gov.au/documents/1042/PDF/04_Flat_taxes%20.pdf.
9. Rogers J., Philippe C. The Tax Burden of Typical Workers in the EU 28 – 2017. Institut Économique Molinari, Paris–Bruxelles, July 2017. URL: http://www.institutmolinari.org/IMG/pdf/tax-burden-eu-2017.pdf.
10. Schneider F., Raczkowski K., Mryz B. Shadow economy and tax evasion in the EU. // Journal of Money Laundering Control, 2015, Vol. 18, Issue 1, P. 34-51. URL: http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/JMLC.pdf.
11. Special Eurobarometer 402 «Undeclared work in the European Union». European Commission Report. March 2014. URL: http://ec.europa.eu/public_opinion/archives/ebs/ebs_402_en.pdf.
12. Tax reforms in EU Member States 2015. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. Institutional Paper 008. September 2015. P. 114. URL: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/ip008_en_2.pdf.
13. Tax reforms in the EU acceding countries // Economic Survey of Europe, 2004, № 1. URL: https://www.unece.org/ead/pub/surv_041.html.
14. Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2018 edition. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2018. URL:https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf.
15. Tax wedges for a single worker with 67%/100%/167% of average earnings, no children (% of total labour costs). Tax and benefits indicators – online database. URL: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/indicators-statistics/economic-databases/tax-and-benefits-indicators-database_en.

Райнова Л.Б.
ГУНУ «Академия финансового управления»

ПРОБЛЕМЫ СНИЖЕНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ТРУД В ПОСТСОЦИАЛИСТИЧЕСКИХ СТРАНАХ ЕС

Аннотация
Исследованы изменения в уровне налоговой нагрузки на труд в постсоциалистических странах ЕС в течение 2008–2018 гг. Выявлены существенные изменения налоговой структуры среди высокоразвитых и постсоциалистических стран ЕС, которыми и обусловлены различия в формировании налоговой нагрузки на труд в указанных группах стран ЕС. Рассмотрены принятые на протяжении исследуемого периода времени меры по коррекции уровня нагрузки на труд в постсоциалистических странах ЕС в разрезе основных составляющих такой нагрузки (на примере изменений ставок налогов и взносов, которые её формируют). Обосновано, что проблемы, связанные с налогообложением труда в большинстве постсоциалистических стран ЕС, остались нерешенными, приведены причины их возникновения. Предложены общие направления оптимизации налоговой нагрузки на труд в Украине в контексте опыта постсоциалистических стран ЕС.
Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, социальные взносы, налоговая структура, налоговая нагрузка, справедливость.

Rainova L.B.
SESE «The Academy of Financial Management»

PROBLEMS OF REDUCTION OF TAX BURDEN ON LABOUR IN POST-SOCIALIST COUNTRIES OF EUROPE

Summary
Changes in level of tax burden on labor in the post-socialist countries of the EU during 2008–2018 are investigated. Significant changes in tax structure among highly developed and post-socialist countries of the EU have been identified; those changes are responsible for the differences in the formation of the tax burden on labor in these groups of countries. The measures taken to adjust the level of tax burden on labour in post-socialist countries of the EU in terms of the main components of such burden are considered during the period under investigation (on the example of changes in rates of taxes and contributions that form this burden). It is substantiated that the problems connected with the taxation of labor in the majority of post-socialist countries of the EU remained unresolved, the reasons for their occurrence were given. The general directions of optimization of the tax burden on labor in Ukraine in the context of the experience of post-socialist countries of the EU are proposed.
Keywords: personal income tax, social contributions, tax structure, tax burden, equity.