

НАЛОГОВЫЕ РЕФОРМЫ В УКРАИНЕ: ВЫЗОВЫ КРИЗИСА ИЛИ ПОИСКИ КОМПРОМИССА

Т.В. Паентко, К.П. Проскура*

Рассматриваются процессы налогового реформирования в Украине, дается оценка их проведения в последние 7 лет, обосновываются возможные направления дальнейшего осуществления с учетом особенностей развития экономики страны. Установлено, что налоговые реформы, проводимые в Украине в последнее время, направлены главным образом на увеличение поступлений в бюджет. Реформы, ориентированные исключительно на изменение ставок и размера налоговой базы, не обеспечат ожидаемой фискальной эффективности в долгосрочной перспективе. Предлагается использование системного подхода, в рамках которого предусматривается определение долгосрочных целей и приоритетов реформ.

Ключевые слова: налог, налоговая реформа, эластичность налога.

JEL-классификация: H21, H24, H25.

Материал поступил 17.05.2017 г.

Развитие экономики Украины на протяжении последних десяти лет можно назвать турбулентным, характеризующимся не просто сменой периодов экономического роста периодами падения, а радикальным изменением на протяжении короткого промежутка времени общественных приоритетов, что коренным образом преобразует фискальную политику государства. Резкие изменения векторов фискальной политики, а особенно ее налоговой составляющей, обусловлены внутренними и внешними вызовами, которым подвергается страна. Среди внешних вызовов следует отметить переориентацию экономической политики Украины на сотрудничество с ЕС, среди внутренних – системный кризис, высокий уровень коррупции и теневой экономики, высокий уровень уклонения от уплаты налогов, а также контрабанду, военный конфликт на востоке страны. В этих условиях правительство пытается максимально повысить фискальную эффективность налоговой системы страны, каждый год внося изменения (порой неожиданные) в налоговое законодательство. Следует отметить, что

большинство налоговых изменений направлено в основном на совершенствование администрирования налогов и увеличение налоговой базы административными методами без четко определенных бюджетных приоритетов. Игнорирование социальной составляющей налога приводит к росту коррупции и теневой экономики. Налогоплательщики, не ощущая существенной отдачи от уплаченных налогов, разрабатывают новые схемы налоговой оптимизации, в том числе агрессивного налогового планирования, что существенно снижает эффективность проводимых реформ. В создавшихся условиях правительству, принимающему решение об очередной налоговой реформе, следует сосредоточиться на поиске баланса между максимизацией налоговых поступлений и интересами налогоплательщиков. Несмотря на кризис, охвативший страну последние четыре года, налоговые реформы, по нашему мнению, должны иметь компромиссный характер, а не исключительно фискальную направленность.

Проблема реформирования налоговой системы актуальна не только для Украи-

* **Паентко Татьяна Васильевна** (tpaentko109@gmail.com), доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры финансов Киевского национального экономического университета им. В. Гетьмана (г. Киев, Украина);

Проскура Катерина Петровна (katarinam@ukr.net), доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры аудита Киевского национального экономического университета им. В. Гетьмана (г. Киев, Украина).

ны, но и для стран постсоветского пространства, и экономически развитых стран. Так, в работах российских и украинских ученых (Майбуров, Иванов, 2010; Майбуров, Иванов, Крысоватый, 2011) исследуются современные теоретические обоснования различных аспектов налогового реформирования, его ключевые проблемы и перспективы их решения, моделирование основных процессов реформирования налоговых систем; анализируются причины, последствия и генезис уклонения от уплаты налогов, отечественная и зарубежная практика противодействия уклонению от уплаты налогов (Майбуров, Кириенко, Иванов, 2013).

Публикации украинских исследователей, посвященные налоговым реформам, можно условно разделить на три группы: 1) реформирование налоговой системы в контексте евроинтеграции (Гречко, 2014; Ногинова, 2014; Ильяшенко, 2013); 2) антикризисные реформы (Мельник, Кошук, 2014); 3) анализ результатов реформ последних лет (Борзенкова, 2015; Томнюк, 2015; Paientko, Proskura, 2016). Системные исследования реформирования налоговых систем, учитывающие взаимосвязь большинства причин реформ (повышение фискальной и социальной эффективности в условиях кризиса, необходимости учета западноевропейских тенденций) практически отсутствуют.

Западные ученые выделяют «узкие» места в налогообложении, предлагают возможные пути решения проблем и дают оценку возможного влияния подобных решений на ключевые макропоказатели. Так, У. Гейл и А. Самвик (Gale, Samwick, 2014), исследуя влияние изменений подоходных налогов на экономический рост, доказывают, что подоходные налоги могут способствовать снижению потребности в государственных субсидиях и мотивировать бизнес работать эффективнее. Ранее У. Гейл и П. Орцаг (Gale, Orszag, 2004) анализировали возможности влияния снижения налогов на экономический рост. В аналогичном направлении работают Х. Чей-Чинг и Н. Френц (Chye-Ching, Frentz, 2014) и У. Макбрайд (McBride, 2012). Признаки необходимости проведения масштабных на-

логовых реформ рассматриваются Э. Тодером и А. Виардом (Toder, Viard, 2014).

Антос и др. (Antos, Biggs, Brill, Viard, 2015) занимаются изучением проблематики налоговых реформ в комплексе, делая акцент на взаимосвязи политики государственных доходов и расходов, а также на влиянии налоговых изменений на экономический рост с учетом временного лага.

Исследования (Carroll, Viard, 2012; Christian, Robbins, 2011) сосредоточены на проблемах косвенного налогообложения, на его регрессивности, влиянии на потребление, а через него – и на экономический рост. Кроме того, ученые затрагивают проблемы справедливости таких налогов в контексте распределения общественного богатства. Влияние налога на наследство на бедные слои населения исследуется Ландсбургом (Landsburg, 2011), который доказывает, что реформа этого налога должна быть ориентирована на перенос налоговой нагрузки на богатые слои населения. Целесообразность применения прогрессивного налогообложения рассматривается в (Thurgoyi, 2011). Влияние повышения налогов на рост цен исследуется в (Viard, 2014). В необходимости упрощения налоговой системы и администрирования налогов убежден Голуб (Golub, 2012). Таким образом, исследования западных ученых в основном сосредоточены на комплексных проблемах налоговых реформ, и даже если рассматривается один налог (или тип налогов), то во внимание принимается не только их фискальная эффективность, но и влияние на общественное благосостояние. Делаются попытки равным образом учесть интересы и бедных, и богатых налогоплательщиков.

Цели налоговых реформ в большинстве случаев схожи, однако причины их проведения существенно разнятся. Для западноевропейских стран цель налоговых реформ состоит в сохранении макроэкономического равновесия отдельных стран и Евросоюза в целом в условиях политических вызовов и экономических проблем, в поиске оптимальных механизмов налогообложения, удовлетворяющих фискальные запросы государства и потребности общества. При этом реформы осуществляются в относи-

тельно транспарентной среде с низким уровнем коррупции.

Что касается Украины, то вызовы, с которыми сталкивается страна на современном этапе развития, осложняются затянувшимся структурным кризисом, военным конфликтом, высоким уровнем коррупции и низкой транспарентностью деятельности правительства. Как результат – налоговые реформы часто вызывают сопротивление со стороны налогоплательщиков. Фактически украинскому правительству необходимо найти компромисс между требованиями Европейского союза и внутренними потребностями страны в условиях неопределенности.

Методика

В качестве основы методики исследования принят системный подход, анализ относительных величин и их динамики, анализ эластичности. Исследование результатов и перспектив реформ осуществлялось по основным бюджетообразующим налогам за 2011–2017 гг. К бюджетообразующим в Украине относятся налоги на прибыль, на доходы физических лиц, НДС и акцизный налог. Точкой отсчета выбран 2011 г., потому что именно в этом году вступил в силу Налоговый кодекс Украины (до этого времени налоговое законодательство было не кодифицированным). По каждому налогу рассмотрены основные изменения, проблемы, возможные пути их решения с учетом динамики налоговых платежей и изменений институциональной среды.

Для анализа результатов налогового реформирования использован коэффициент эластичности налоговых поступлений к ВВП:

$$\varepsilon = \frac{\Delta \text{НП}}{\text{НП}} : \frac{\Delta \text{ВВП}}{\text{ВВП}}, \quad (1)$$

где ε – коэффициент эластичности;

НП – налоговые поступления (в целом и по отдельным налогам);

Δ НП – прирост налоговых поступлений (в целом и по отдельным налогам) в сравнении с уровнем предыдущего года;

ВВП – валовой внутренний продукт;

Δ ВВП – прирост ВВП в сравнении с уровнем предыдущего года.

Если коэффициент эластичности превышает единицу, то рост ВВП сопровождается ростом налоговых поступлений и – наоборот.

Для оценки фискальной роли налогов использованы следующие показатели: доля каждого из налогов в налоговых поступлениях, в доходах бюджета и в ВВП.

Результаты

Нами были рассчитаны коэффициенты эластичности налоговых поступлений по всем налоговым поступлениям и по бюджетообразующим налогам за 2010–2017 гг. Для расчета использованы официальные данные, находящиеся в открытом доступе на порталах Государственной службы статистики (ВВП) и Государственной казначейской службы (налоговые поступления). Результаты расчетов представлены в табл. 1.

Как показано в таблице, эластичность налоговых поступлений в 2010 и 2012 гг. была меньше единицы, т. е. рост ВВП на 1% сопровождался меньшим ростом налоговых поступлений, а в 2013 г. исследуемый показатель имел значение меньше нуля, т. е. рост ВВП сопровождался уменьшением налоговых поступлений. В 2014 г.

Таблица 1

Коэффициенты эластичности налоговых поступлений в бюджет Украины за 2010–2016 гг., %

Показатель	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Налоговые поступления	0,6	2,1	0,9	-0,4	1,3	1,3	1,3
Налог на прибыль	0,6	0,9	1,6	1,4	1,5	-0,1	2,1
Налог на доходы физических лиц	1,0	1,8	0,2	-0,3	-9,3	1,1	-1,7
НДС	0,1	2,5	0,8	-1,7	2,9	1,2	0,4
Акцизный налог	1,4	1,0	1,6	-1,1	7,9	1,4	1,8

Источник. Рассчитано по данным Государственной службы статистики и Государственной казначейской службы Украины.

ситуация изменилась в лучшую сторону, что объясняется положительными ожиданиями со стороны налогоплательщиков, а также проведением ряда реформ, направленных на улучшение администрирования налогов. Проанализируем налоговые изменения по основным бюджетобразующим налогам и их результаты, используя коэффициент эластичности и показатели фискального характера.

Налог на прибыль. Динамику показателей, характеризующих фискальную роль налога на прибыль, иллюстрируют данные табл. 2.

В 2011 г. налоговый кодекс радикально изменил методику расчета налога на прибыль. До 2010 г. включительно действовал отдельный налоговый учет расчета объекта налогообложения на прибыль, который часто не соответствовал прибыли бухгалтерской. В 2011 г. сделаны первые шаги для сближения налогового и бухгалтерского учета, в результате чего налогооблагаемая прибыль рассчитывалась по данным бухгалтерского учета, а налоговый учет сохранился только для затрат двойного назначения. С 2015 г. налогооблагаемая прибыль полностью рассчитывается на основании бухгалтерского учета, для малого и среднего бизнеса она равна прибыли бухгалтерской, а для крупных налогоплательщиков (если оборот превышает 20 млн грн) – с корректировкой на налоговую разницу. Ставка налога на прибыль также постепенно уменьшалась: с 25 до 23% во II квартале 2011 г., 21 – в 2012 г., 19 – в 2013 г., 18% с 2014 г. и до настоящего времени. Со снижением ставки налога на прибыль связана снижающаяся динамика показателей его фискальной роли, представленных в табл. 2. Следует отметить, что первой редакцией

Налогового кодекса предусматривалось постепенное снижение ставки налога на прибыль до 16%, однако это решение отменено, поскольку ожидаемое увеличение налоговой базой не состоялось, а на покрытие потерь бюджета от снижения ставки не было средств.

Судя по динамике коэффициента эластичности, реформирование налога на прибыль можно считать эффективным, поскольку коэффициент эластичности превышает единицу. Однако такая эффективность достигнута не только экономическими инструментами, но и административными, а именно – авансовыми платежами по налогу на прибыль. Авансовые платежи до 2016 г. включительно были предусмотрены порядком уплаты налога на прибыль, что на практике позволяло контролирующим органам оказывать давление на налогоплательщиков «просьбами» уплатить больший размер, чем полагалось, авансового платежа. Такая практика была особенно распространена в 2014–2015 гг., в 2016 г. она пошла на убыль в связи с работой инициативных групп налогоплательщиков и различных нефискальных организаций. Например, Киевская торгово-промышленная палата ежеквартально собирает данные о нарушениях со стороны фискальной службы по отношению к компаниям, зарегистрированным нерезидентами. В результате административное давление со стороны фискальных органов на эти компании уменьшилось.

В действительности очень сложно судить об эффективности реформ налогообложения прибыли и доходов в условиях высокого уровня теневой экономики. Так, по данным Министерства экономического развития и торговли Украины, на протя-

Таблица 2

Фискальная роль налога на прибыль в Украине в 2010–2016 гг., %

Показатель	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Доля налога на прибыль в налоговых поступлениях	17,21	16,46	15,47	15,54	10,94	7,69	9,25
Доля налога на прибыль в ВВП	3,73	4,18	3,96	3,78	2,57	1,97	2,53
Доля налога на прибыль в доходах бюджета	12,83	13,82	12,52	12,42	8,81	5,99	7,69

Источник. Рассчитано по данным Государственной службы статистики и Государственной казначейской службы Украины.

жении последних четырех лет уровень теневой экономики составляет 40–50% ВВП¹. В подобных условиях снижение ставки налога на прибыль не способствует повышению фискальной функции налога на прибыль. По данным Министерства финансов Украины, снижение ставки налога на прибыль на 1% равнозначно потере 2 млрд грн поступлений². Не произошло и ожидаемого притока иностранных инвестиций, поскольку уровень гарантий прав собственности не повысился. Именно поэтому активно обсуждается еще один вариант реформирования налога на прибыль. Он заключается в освобождении от налогообложения нераспределенной прибыли, т. е. фактически в отказе от налога на прибыль. Такая реформа уже проведена в Эстонии, и она оправдала ожидания, поскольку существенно возросла предпринимательская активность, что способствовало росту ВВП и занятости. На наш взгляд, такая реформа могла бы дать положительные результаты и в Украине, так как были бы нейтрализованы риски административного давления на малый и средний бизнес. Однако есть и обратная сторона медали: возникает необходимость в альтернативном источнике налоговых поступлений вместо налога на прибыль, поскольку увеличение поступлений от НДС и налога на доходы физических лиц вследствие роста предпринимательской активности произойдет не сразу. Именно этот временной лаг требует дополнительного покрытия, в качестве которого рассматриваются экологические налоги и специфические акцизы.

¹ URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>

² URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/podatkova-reforma-fakty-i-tsyfry?category=dohidna-politika&subcategory=podatki>

Налог на доходы физических лиц. Если оценивать общую тенденцию в динамике показателей фискальной роли налога на доходы физических лиц (НДФЛ) (табл. 3), то радикальных изменений не наблюдается, все колебания в пределах 1%. Согласно данным табл. 1, реформирование этого налога не дало положительных результатов, поскольку коэффициент эластичности с 2013 г. был ниже нуля. Эта динамика связана не только с низкой эффективностью реформ, но и с высоким уровнем теневой занятости, а также сокращением официальной занятости в 2014–2016 гг. в связи с кризисом.

Что касается реформ, то на протяжении исследуемого периода были попытки возврата к прогрессивной шкале налогообложения (15 и 17%), повышенного налогообложения пассивных доходов (20%), что на практике не способствовало значительному росту налоговых поступлений, однако усложняло администрирование и создавало неудобства налогоплательщикам, получающим доходы из разных источников. В результате было принято решение о возврате к пропорциональному налогообложению доходов граждан по ставке 18%. Целесообразность применения ставки в таком же размере, как и ставка налога на прибыль, была обоснована уменьшением риска уклонения от уплаты налога на прибыль через выплаты дивидендов и других выплат, не относящихся к фонду оплаты труда.

Отметим, что попытки государства сделать этот налог более социально справедливым, пока не увенчались успехом. Впервые, налог на доходы физических лиц с точки зрения социальной справедливости в большей степени оказывается обременительным для бедных слоев населения, чем для богатых. В условиях сильной диффе-

Таблица 3

Фискальная роль налога на доходы физических лиц в Украине в 2010–2016 гг., %

Показатель	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Доля НДФЛ в налоговых поступлениях	21,77	17,99	18,88	20,38	20,46	19,70	21,33
Доля НДФЛ в ВВП	4,71	4,57	4,83	4,96	4,80	5,05	5,82
Доля НДФЛ в доходах бюджета	16,23	15,11	15,28	16,29	16,49	15,33	17,73

Источник. Рассчитано по данным Государственной службы статистики и Государственной казначейской службы Украины.

ренциации доходов населения это ведет к увеличению социального напряжения. Во-вторых, налогом облагается прожиточный минимум. Первой редакцией Налогового кодекса Украины предусматривалось, что через два года после вступления в силу Налогового кодекса налоговая социальная льгота будет составлять 100% от прожиточного минимума для физических лиц, чья заработная плата не превышает размер минимальной заработной платы на 1 января текущего года, умноженной на 1,4. Однако спустя шесть лет 50% прожиточного минимума по-прежнему подлежит налогообложению.

С целью решения проблемы теневой занятости и неофициальной выплаты части заработной платы правительством было принято решение радикально повысить уровень минимальной заработной платы до 3200 грн. в 2017 г. Однако позитивного эффекта такое повышение не принесло ни работникам государственного сектора (размер их зарплаты поставили в зависимость от прожиточного минимума, который вдвое ниже минимальной заработной платы, в результате чего зарплата врача незначительно отличается от зарплаты охранника), ни работникам частного сектора, где зарплату повысили до 3200 грн., однако многие компании сократили численность работников в связи с невозможностью выплачивать социальный взнос на повышенную заработную плату.

Одним из вариантов реформирования налога на доходы физических лиц в перспективе рассматривается объединение единого социального взноса и налога на доходы физических лиц в один налог. Положительным аспектом такого решения называют упрощение администрирования – один налог, один платеж, одна отчетность, единые правила для всех, независимо от уров-

ня доходов. Однако, на наш взгляд, аргументы «против» гораздо весомее. Прежде всего это неразрешимость проблемы социальной несправедливости такого налога, а также переложение налогового бремени полностью на наемных работников.

Административные методы, применяемые при реформировании налога на доходы физических лиц, не дают положительных результатов. По нашему мнению, положительный результат может дать возврат к прогрессивной шкале, но с высвобождением от налогообложения минимальной заработной платы и применением трехступенчатой шкалы. Такая направленность реформы налога на доходы физических лиц будет соответствовать общеевропейской практике. Однако и это предложение будет иметь положительный эффект только при условии снижения уровня теневой экономики и увеличения официальной занятости.

Налог на добавленную стоимость. НДС является одним из наиболее фискально значимых налогов (табл. 4).

Его доля в доходах консолидированного бюджета колеблется от 25 до 32%. При снижении ставки налога на 1% потери бюджета оцениваются Министерством финансов Украины на уровне 20 млрд грн. Доля НДС в ВВП существенно не изменяется, находясь в пределах от 8 до 9%. В налоговых поступлениях доля НДС снижается, что связано с увеличением роли специфических акцизов.

В европейской практике налогообложения НДС является одним из наиболее гармонизированных налогов. Директивами ЕС определены максимальная и минимальная ставки, размер пониженной ставки и случаи ее применения. Регламентирован и перечень налоговых исключений. В Украине действует три ставки: 20% – основная,

Таблица 4

Фискальная роль НДС в Украине в 2010–2016 гг., %

Показатель	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Доля НДС в налоговых поступлениях	36,81	38,87	38,50	36,24	37,83	35,15	29,64
Доля НДС в ВВП	7,97	9,88	9,85	8,82	8,87	9,02	8,09
Доля НДС в доходах бюджета	27,44	32,64	31,16	28,97	30,48	27,37	24,64

Источник. Рассчитано по данным Государственной службы статистики и Государственной казначейской службы Украины.

7% – на товары медицинского назначения, 0% – на экспорт. Следует отметить, что внедрение ставки 7% на товары медицинского назначения население считает антисоциальным, поскольку оно вызвало повышение цен на ряд лекарств. С этим трудно не согласиться, поскольку в большинстве стран ЕС на такие товары действует пониженная ставка (2–5%), а жизненно необходимые лекарства вовсе не облагаются НДС. Кроме того, сниженные ставки применяются к продуктам, услугам общественного транспорта, продаже газет и журналов и пр. В Украине эта деятельность облагается НДС по ставке 20%.

Радикальных изменений в механизме начисления НДС на протяжении анализируемого периода не произошло. Однако внедрение в 2015 г. электронной системы администрирования НДС положительно отразилось на динамике налоговых поступлений и сокращении количества «налоговых ям» (предприятий, искусственно формирующих налоговый кредит и получавших возмещение НДС из бюджета). Вместе с тем электронное администрирование не решило проблему с задержкой возмещения НДС экспортерам и создало дополнительную проблему для всех плательщиков НДС – необходимость депонирования денежных средств на казначейском счете для регистрации налоговых накладных вымывает оборотные средства.

Акцизный налог. Как свидетельствуют данные табл. 5, доля акцизного налога в налоговых поступлениях, ВВП и в доходах бюджета постепенно увеличивается. Существенный рост, отмеченный с 2014 г., является следствием проводимых реформ в сфере акцизного налогообложения. Реформы эффективны, о чем свидетельствует зна-

чение коэффициента эластичности, превышающее единицу (кроме 2013 г.).

Все изменения, касающиеся акцизного налога, связаны с увеличением ставок. В дальнейшем ставки будут увеличиваться до среднего по ЕС уровня акцизного налогообложения. Среди реформ в сфере администрирования следует отметить введение электронной системы администрирования акцизного налога для предприятий, торгующих автомобильным топливом.

Поскольку вариант снижения ставок акцизного налога не рассматривается, то и потери бюджета по этому налогу не рассчитывались. Повышение ставок акцизного налога должно решить не только проблему увеличения доходной части бюджета, но и снизить объемы контрабанды в ЕС, поскольку вследствие разницы в ценах потоки контрабанды из Украины весьма значительны. Однако дальнейшее повышение акцизных налогов может привести к увеличению теневого оборота подакцизных товаров (Данилов, Паентко, 2010). Другими словами, фискальная эффективность проводимых реформ будет иметь место при условии надлежащего контроля и уменьшения теневого сектора экономики.

Дискуссия

Таким образом, налоговые реформы в Украине имеют преимущественно фискальный характер, т. е. ориентированы на увеличение налоговых поступлений в бюджет. Поскольку основная функция налога – фискальная, нельзя утверждать, что ориентир реформ выбран неверно. Недостатком реформ является игнорирование общественных аспектов налогообложения, в том числе тех, которые служат основой системных

Таблица 5

Фискальная роль акцизного налога в Украине в 2010–2016 гг.

Показатель	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Доля акцизного налога в налоговых поступлениях	12,07	10,40	10,66	10,36	12,27	12,49	13,85
Доля акцизного налога в ВВП	2,61	2,64	2,73	2,52	2,88	3,20	3,78
Доля акцизного налога в доходах бюджета	9,00	8,73	8,63	8,28	9,89	9,72	11,51

Источник. Рассчитано по данным Государственной службы статистики и Государственной казначейской службы Украины.

рисков. Среди основных не решенных в результате реформ проблем выделим следующие:

1) высокий уровень коррупции в органах Государственной фискальной службы (ГФС);

2) наличие правовых коллизий в налоговом и смежном законодательстве, которые не разрешаются длительное время. Например, законом Украины «О волонтерской деятельности» предусмотрено освобождение компенсационных выплат волонтерам от уплаты налога на доходы физических лиц, однако такая норма отсутствует в Налоговом кодексе, поэтому выплаты по-прежнему облагаются НДФЛ, а правительство уже третий год «забывает» убрать эту коллизию;

3) несоблюдение налогового законодательства самим правительством. Например, согласно Налоговому кодексу, изменения в налоговое законодательство не должны вноситься позднее 1 июля текущего года, если они вступают в силу с 1 января следующего года. На практике уже три года подряд изменения в Налоговый кодекс вносятся в двадцатых числах декабря и вступают в силу с 1 января;

4) низкое качество консультационной работы. Достаточно сложно получить качественную консультацию, а индивидуальные консультации по одному и тому же вопросу могут быть разными. Эту проблему должно решить внесение изменений в порядок предоставления налоговых консультаций, которые действуют с 2017 г. В результате все консультации должны стать общедоступными и публиковаться на сайте ГФС;

5) многочисленность кодов бюджетной классификации и необходимость уплачивать одинаковые по сути налоги на разные счета, например, НДФЛ из заработной платы и НДФЛ из суммы дополнительных благ;

6) невозможность вернуть на расчетный счет излишние или ошибочно уплаченные налоги, а также несвоевременность возмещения НДС;

7) недостаточное количество электронных сервисов для налогоплательщиков, некачественная работа электронных сервисов.

Проблема фрагментарности реформ возникает из-за игнорирования системно-

го подхода к их проведению. К основным системным проблемам можно отнести:

- отсутствие или размытость целей и приоритетов реформ, наличие противоречий между целями и приоритетами. В результате повышается уровень неопределенности бизнес-среды, а сами реформы оказываются половинчатыми (например, учитывается фискальный эффект, но игнорируется социальный);

- необходимость поддержки реформ консультациями с заинтересованными сторонами. При этом такие консультации не должны быть формальными. Именно благодаря им западные правительства минимизируют политические, коррупционные и социальные риски. Налогоплательщики чувствуют себя вовлеченными в процесс реформ, понимая, что вся информация о реформах и их результатах будет для них открыта;

- сопровождение выполнения реформ дорожной картой, обеспечение обоснованности любых изменений. Это крайне важно для реформ в сфере налогообложения, поскольку результаты их видны не сразу, а через определенный временной лаг, который зависит от налога, типа изменений, макроэкономической среды и пр.

* * *

Таким образом, налоговые реформы в Украине на протяжении последних семи лет имеют выраженный фискальный характер, что обусловлено перманентными вызовами кризиса. Большинство реформ можно считать техническими в силу их направленности на изменение ставок налога и налогооблагаемой базы. Радикальные изменения коснулись лишь сферы администрирования НДС и акцизного налога. Проведение налоговых реформ в Украине осложняется необходимостью находить компромисс с международными финансовыми организациями (МВФ, Мировой банк) и налогоплательщиками. В таких условиях оказывается утраченной идея долгосрочных приоритетов развития государства, в соответствии с которыми должна формироваться налоговая политика и разрабатываться налоговые реформы. Даже в условиях дав-

ления международных финансовых организаций украинскому правительству необходимо выработать конкретную среднесрочную программу развития государства, сделать ее общедоступной для ознакомления и внесения предложений. Программа должна содержать конкретные целевые показатели, а не размытые формулировки. После утверждения такой программы необходимо разработать план налоговых реформ и дорожную карту его внедрения. К этой работе следует привлекать не только международных экспертов, но и обычных налогоплательщики. Разработанный план должен быть рассчитан на определенное время и не изменяться на его протяжении. Это будет способствовать снижению уровня неопределенности в работе бизнеса, предупредит неожиданное изменение правил налогообложения за несколько дней до начала фискального года. Именно такие меры постепенно будут создавать предпосылки для увеличения налоговой базы, в том числе за счет сокращения уровня теневой экономики, способствовать экономическому повышению фискальной эффективности без использования административного давления.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ (REFERENCES)

- Борзенкова О.** 2015. Податкова реформа в Україні: міжнародний досвід та огляд перспективних змін. *Бізнесінформ*. № 10. С. 354–358. [Borsenkova O. 2015. Tax Reform in Ukraine: International Experience and Review of Prospectives. *Bisnesinform*. No 10. PP. 354–358. (In Ukr.)]
- Гречко А.В.** 2014. Перспективи реформування податкової системи України в умовах євроінтеграції. *Проблеми економіки*. № 3. С. 60–70. [Hrechko A.V. 2014. Prospective of Ukrainian Tax System Reformation in the Euro integration Conditions. *Problemy ekonomiky*. No 3. PP. 60–70. (In Ukr.)]
- Данілов О.Д., Паєнтко Т.В.** 2010. Проблеми справляння акцизного збору та шляхи їх усунення. *Фінанси України*. № 5. С. 58–65. [Danilov O., Paientko T. 2010. Problems Charging excise and Ways of Eliminating Them. *Finansy Ukrainy*. No 5. PP. 58–65. (In Ukr.)]
- Ільяшенко В. А.** 2013. Розвиток податкової системи України в умовах євроінтеграції. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. № 2(71). С. 15–20. [Ilyashenko V. 2013. Development of Tax System of Ukrainy in Conditions of European Integration. *Derzhava i rehiony. Seria: ekonomika i pidpriemnytstvo*. No 2(71). PP. 15–20. (In Ukr.)]
- Мельник В.М., Кошук Т.В.** 2014. Податкові реформи в умовах гострого дефіциту фіскальних ресурсів: досвід країн ЄС та українські реалії. *Економіка України*. № 6. С. 37–56. [Melnyk V., Koshchuk T. 2014. Tax Reform in the Face of an Acute Shortage of Fiscal Resources: the Experience of the EU and Ukrainian Realities. *Ekonomika Ukrainy*. No 6. PP. 37–56. (In Ukr.)]
- Майбуров І.А., Іванов Ю.Б.** (Ред.) 2010. *Налоговые реформы. Теория и практика*. Москва: ЮНИТИ-ДАНА. 463 с. [Maiburov I., Ivanov Yu. (Eds.) 2010. *Tax Reforms. Theory and Practice*. Moscow: UNITI-DANA. 463 p. (In Russ.)]
- Ногінова Н.** 2014. Необхідність реформування податкової політики України в умовах євроінтеграції. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія», серія «Економіка»*. Вип. 25. С. 141–145. [Nohinova N. 2014. The Necessity of the Reform of Tax Policy in the Conditions of European Integration. *Naukovi zapysky Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademiya», seria «Ekonomika»*. Vol. 25. PP. 141–145. (In Ukr.)]
- Майбуров І.А., Іванов Ю.Б., Крысоватый А.И.** (Ред.) 2011. *Реформирование налоговых систем. Теория, методология, практика*. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 352 с. [Maiburov I., Ivanov Yu., Krysovaty A. (Eds.) 2011. *Reforming Tax Systems. Theory, Methodology, and Practice*. Moscow: UNITI-DANA. 352 p. (In Russ.)]
- Томнюк Т.Л., Білий А.І.** 2015. *Реформа податкової системи в Україні: оцінка ефективності та перспективи реалізації*. URL: http://www.rusnauka.com/13_NBG_2015/Economics/15_191119.doc.htm [Tomnyuk T.L., Bily A. 2015. *The Reform of the Tax System in Ukraine: Evaluation and Prospects for the Implementation*. URL: http://www.rusnauka.com/13_NBG_2015/Economics/15_191119.doc.htm (In Ukr.)]
- Турианський Ю.** 2014. Податкова реформа у системі заходів антикризового регулювання економіки України. *Науковий вісник НЛТУ України*. Вип. 24. № 5. С. 315–320. [Turiansky Yu. 2014. Tax Reform in the System of Measures of Regulation of Economy of Ukr. *Naukovy vistyuk NLTU Ukrainy*. Vol. 24. No 5. PP. 315–320. (In Ukr.)]
- Майбуров І.А., Кириєнко А.П., Іванов Ю.Б.** (Ред.) 2013. *Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения*. Москва: ЮНИТИ-ДАНА. 383 с. [Maiburov I., Ivanov Yu., Kiriienko A. (Eds.) 2013. *Tax evasion. Problems and solutions*. Moscow: UNITI-DANA. 383 p. (In Russ.)]

- Antos J., Biggs A., Brill A., Viard Alan D.** 2015. Tax and spending reform for fiscal stability and economic growth. *AEI Economic Perspectives*. American Enterprise Institute, May.
- Carroll R., Viard Alan D.** 2012. *Progressive consumption taxation: The X tax revisited*. Washington, D.C.: AEI Press.
- Christian Ernest S., Robbins Gary A.** 2011. A value-added tax fuels big government. *Wall Street Journal*. August 24.
- Gale William G., Orszag Peter R.** 2004. *Tax Cuts, Interest Rates, and the User Cost of Capital*. Washington, D.C.: The Brookings Institution.
- Golub H.** 2012. A simple tax code is a fair tax code. *Wall Street Journal*. June 15: A13.
- Huang Chye-Ching, Frenzt N.** 2014. *What Really is the Evidence on Taxes and Growth*. Washington, D.C.: Center on Budget and Policy Priorities.
- Landsburg Steven E.** 2011. How the death tax hurts the poor. *Wall Street Journal*. October 29–30: A15.
- McBride W.** 2012. What Is The Evidence on Taxes and Growth. *Special Report*. No 207. Washington, D.C.: The Tax Foundation.
- Paientko T., Proskura K.** 2016. Corporate income taxation—selected problems and decisions. The case of Ukr.. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*. Vol. 86. No 142. PP. 135–142.
- Thuronyi V.** 2011. Progressive corporate tax reform. *Tax Notes*. Vol. 130. No 11. PP. 1303–1312.
- Toder E., Viard Alan D.** 2014. *Major Surgery Needed: A Call for Structural Reform of the U.S. Corporate Income Tax*. Washington, D.C.: FDAS–ADFS.
- Viard Alan D.** 2014. Tax increases and the price level. *Tax Notes*. Vol. 142. No 1. PP. 115–126.
- Gale William G., Samwick Andrew A.** 2014. *Effects of Income Tax Changes on Economic Growth*. Economic studies at Brookings. PP. 1–15.

In citation: *Belorusskiy Ekonomicheskiy zhurnal*. 2017. No 2. PP. 63–72.

Belarusian Economic Journal. 2017. No 2. PP. 63–72.

TAX REFORMS IN UKRAINE: CRISIS CHALLENGES OR SEARCH FOR COMPROMISE

Tatyana Payentko¹, Katerina Proskura¹

Authors affiliation: ¹ Kyiv V. Hetman national economic university (Kyiv, Ukraine).

Corresponding author: Tatyana Payentko (tpayentko109@gmail.com).

ABSTRACT. Considered are tax reform processes in Ukraine. Provided is the evaluation of their performance over the last 7 years. Substantiated are possible directions of their further implementation with regard to specifics of the country's economic development. It was stated that the tax reforms under way in Ukraine over the recent years are mainly aimed at the budget revenues growth. Reforms oriented exclusively at changing the tax base rates and size will not provide the expected fiscal effectiveness in the long-term perspective. Suggested is using a systemic approach within the framework of which there is stipulated the identification of the long-term goals and the reforms priorities.

KEYWORDS: tax, tax reform, tax elasticity.

JEL-code: H21, H24, H25. ■ ■ ■

Received 17.05.2017