

## ІДЕОЛОГІЯ, ПРАГМАТИКА ТА РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ПОДАТКОВОГО РЕФОРМУВАННЯ В УКРАЇНІ

© 2017 ОПАРІН В. М., ПАЄНТКО Т. В.

УДК 336

Опарін В. М., Паєнтко Т. В.

### Ідеологія, прагматика та результативність податкового реформування в Україні

Статтю присвячено оцінці ідеології і прагматики податкових реформ в Україні. Авторський підхід до дослідження проблеми відрізняється від традиційних підходів, які зосереджені на оцінці фінансової ефективності податків, і спрямований на оцінку обґрунтованості таких реформ і їх вигод для суспільства з точки зору довгострокового розвитку. Метою статті є оцінка ідеології та прагматики податкових реформ із точки зору їх обґрунтованості та результативності для суспільства. Проаналізовано вектори податкових реформ із основних бюджетоутворюючих податків: податку на прибуток, податку на доходи фізичних осіб, ПДВ. Проведено порівняльний аналіз тенденцій оподаткування доходів і доданої вартості в Україні і світі. Обґрунтовано, що цілі податкових реформ, які декларувалися владою, були або надуманими, або так і не були досягнуті. Реальними ж цілями безкінечного реформування було створення для олігархічних кланів широких можливостей уникнення оподаткування на «законних» підставах. Саме уникнення оподаткування створило передумови для їх прискореного збагачення, яке використовувалося переважно у непродуктивному напрямі, що не сприяло розвитку національної економіки. З цих позицій вважаємо за необхідне дати саме негативну оцінку проведенню в Україні податковими реформам. Крім того, результатом податкових реформ стало недостатнє наповнення бюджету податковими надходженнями і, як результат, надзвичайно обмежене фінансування соціальної сфери, стан якої сама влада визнає як мінімум незадовільним, а реально він є катастрофічним. Тобто неупереджена оцінка податкових реформ в Україні засвідчує як їх безрезультативність, так і негативні наслідки для суспільства, з одного боку, і повну реалізацію намічених цілей для олігархів – з іншого.

**Ключові слова:** податкові реформи, податок на прибуток, ПДВ, податок на доходи фізичних осіб, інвестиції.

Табл.: 4. Бібл.: 20.

**Опарін Валерій Михайлович** – доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03057, Україна)

**E-mail:** oparin\_vm@ukr.net

**Паєнтко Тетяна Василівна** – доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03057, Україна)

**E-mail:** trpayentko109@gmail.com

УДК 336

UDC 336

### Опарин В. М., Паентко Т. В. Идеология, прагматика и результативность налогового реформирования в Украине

Статья посвящена оценке идеологии и прагматики налоговых реформ в Украине. Авторский подход к исследованию проблемы отличается от традиционных подходов, сосредоточенных на оценке фискальной эффективности налогов, и направлен на оценку обоснованности таких реформ и их выгод для общества с точки зрения долгосрочного развития страны. Целью статьи является оценка идеологии и прагматики налоговых реформ с точки зрения их обоснованности и результативности для общества. Проанализированы векторы налоговых реформ по основным бюджетобразующим налогам: налог на прибыль, налог на доходы физических лиц, НДС. Проведен сравнительный анализ тенденций налогообложения доходов и добавленной стоимости в Украине и мире. Обосновано, что цели налоговых реформ, которые декларировались властью в Украине, были или надуманными, или так и не были достигнуты. Реальными же целями бесконечного реформирования было создание для олигархических кланов широких возможностей ухода от налогообложения на «законных» основаниях. Именно избежание налогообложения создало предпосылки для их ускоренного обогащения, которое использовалось преимущественно в непродуктивном направлении, не способствовало развитию национальной экономики. С этих позиций считаем необходимым дать именно отрицательную оценку проведенным в Украине налоговым реформам. Кроме того, результатом налоговых реформ стало недостаточное наложение бюджета налоговыми поступлениями и, как результат, очень ограниченное финансирование социальной сферы, состояние которой сама власть признает как минимум неудовлетворитель-

### Oparin V. M., Paientko T. V. The Ideology, Pragmatics, and Effectiveness of the Tax Reform in Ukraine

The article is dedicated to the assessment of the ideology and pragmatics of the tax reforms in Ukraine. The author's approach to studying the problem differs from the traditional approaches, which are focused on assessing the fiscal effectiveness of taxes, and is aimed at evaluating the validity of such reforms and their benefits for the society with consideration for long-term development of the country. The purpose of the article is to assess the ideology and pragmatics of the tax reforms in terms of their validity and effectiveness for the society. There analyzed the vectors of the tax reforms concerning the main budget-forming taxes: profit tax, personal income tax, VAT. A comparative analysis of the trends in taxation of incomes and value added in Ukraine and the world is carried out. It is substantiated that the goals of the tax reforms declared by the authorities in Ukraine were either contrived or were never achieved. The real goals of the endless reforming were the creation of broad opportunities to avoid taxation on the "legitimate" grounds for the oligarchic clans. It was the avoidance of taxation that created the prerequisites for their accelerated enrichment, which was used mainly with unproductive purposes and did not contribute to the development of the national economy. In view of this, we consider it necessary to give a negative assessment of the tax reforms that were carried out in Ukraine. In addition, the result of the tax reforms was the inadequate filling of the budget with tax revenues and, consequently, very limited financing of the social sphere, whose state is recognized by the government itself as at the least unsatisfactory, being in fact catastrophic. Thus, the impartial assessment of the tax reforms in Ukraine testifies both to their inefficiency, and the negative consequences for the society, on the one hand, and the full realization of the targets for the oligarchs, on the other.

ним, а реально оно является катастрофическим. То есть беспристрастная оценка налоговых реформ в Украине свидетельствует как об их безрезультатности, так и отрицательных последствиях для общества, с одной стороны, и полную реализацию намеченных целей для олигархов – с другой.

**Ключевые слова:** налоговые реформы, налог на прибыль, НДС, налог на доходы физических лиц, инвестиции.

**Табл.:** 4. **Библ.:** 20.

**Опарин Валерий Михайлович** – доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры финансов, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03057, Украина)

**E-mail:** oparin\_vm@ukr.net

**Паентко Татьяна Васильевна** – доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры финансов, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03057, Украина)

**E-mail:** tpayentko109@gmail.com

**Keywords:** tax reforms, profit tax, VAT, personal income tax, investments.

**Tbl.:** 4. **Bibl.:** 20.

**Oparin Valerii M.** – Doctor of Sciences (Economics), Professor, Professor of the Department of Finance, Kyiv National Economic University named after V. Hetman (54/1 Peremohy Ave., Kyiv, 03057, Ukraine)

**E-mail:** oparin\_vm@ukr.net

**Paientko Tetiana V.** – Doctor of Sciences (Economics), Professor, Professor of the Department of Finance, Kyiv National Economic University named after V. Hetman (54/1 Peremohy Ave., Kyiv, 03057, Ukraine)

**E-mail:** tpayentko109@gmail.com

**Вступ.** Однією з головних рис формування протягом двадцяти шести років української державності є нескінченні та перманентні податкові реформи, які здійснювалися під гаслом зниження податкового навантаження спочатку з метою стимулювання економіки, а пізніше і її детінізації. На відміну від багатьох інших сфер, де або ігнорувалася необхідність реформ, або відбувалася їх імітація, в податковій системі зміни носили постійний характер. Вони стосувалися як її складу, так і ставок і механізмів оподаткування. Практично жодного року не обходилося без тих чи інших податкових новацій та «удосконалення» податкового законодавства. Врешті-решт його неприпустима нестабільність обумовила дискусії щодо запровадження мораторію на внесення змін у податкову систему, оскільки бізнес просто не встигав реагувати на ці зміни (мораторій, до речі, незважаючи на його нагальну необхідність, так і не був прийнятий). У цьому контексті виникає закономірне питання – чи вірно й аргументовано визначалися цілі та напрями реформ, чи були вони такими необхідними й нагальними, хто був у них зацікавлений і, головне, якою ж є результативність проведених реформ?

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Реформування оподаткування західними та вітчизняними вченими розглядається під різним кутом зору, що здебільшого обумовлено різницею в рівнях розвитку національних економік та, відповідно, абсолютно різними проблемами у сфері оподаткування, які виникають у цих країнах.

Дослідження західних економістів орієнтовані на виявлення слабких місць в оподаткуванні та пошук шляхів вирішення наявних проблем. Слід зазначити, що ключовим аспектом податкових реформ у країнах з розвиненими економіками є мінімізація негативного впливу оподаткування на ключові макропоказники, про що, зокрема, йдеться у працях В. Гейла та А. Самвіка [1], які доводять, що зниження тиску прибуткового оподаткування мотивуватиме бізнес працювати ефективніше, внаслідок чого скоротиться потреба у державних субсидіях. У цьому ж напрямі працює В. МакБрайд [2]. Дж. Антос та ін. у своєму дослідженні роблять акцент на взаємозв'язку політики державних до-

ходів і витрат, а також впливі податкових змін на економічне зростання з урахуванням часового лагу [3]. Цілі податкових реформ у більшості випадків у розвинених країнах схожі, однак причини їх проведення можуть відрізнятися – від збереження макроекономічної рівноваги в країнах ЄС в умовах політичних викликів до пошуку оптимальних механізмів оподаткування, що задовольняють фінансні запити держави та потреби суспільства. Слід зазначити, що реформи у розвинених економіках здійснюються у транспарентному середовищі, за порівняно низького рівня корупції та високої ефективності урядової бюрократії.

Аналіз останніх публікацій вітчизняних дослідників свідчить, що більшість напрацювань стосуються окремих аспектів податкових реформ. Частина дослідників підхопила ідеї євроінтеграції і досліджує перспективи розвитку оподаткування через призму євроінтеграції, зокрема А. Гречко [4], Н. Ногінова [5], В. Ілляшенко [6]. Інший напрям дослідження проблем оподаткування – антикризовий аспект, про який йдеться у працях В. Мельника та Т. Кошук [7], Ю. Турянського [8]. Результати останніх податкових реформ досліджуються у працях О. Борзенкової [9], Т. Паентко та К. Проскури [10]. Не применшуючи внесок названих авторів у дослідження проблеми реформування податкової системи, зазначимо недостатність системних напрацювань з цього питання, які б ураховували історичний аспект розвитку оподаткування в Україні, його підґрунтя та домінуючі фактори, які визначають перспективи його реформування. Податкові реформи в Україні здійснюються в умовах високого рівня корупції, низької транспарентності інформації та недостатньої підзвітності уряду, тому вони часто викликають супротив з боку платників податків і не супроводжуються значними економічними досягненнями для всієї країни.

**Метою статті** є визначення ідеології та оцінка прагматики податкових реформ з точки зору їх обґрунтованості та результативності для суспільства.

**Викладення основного матеріалу.** Зрозуміти проблематику податкових реформ неможливо без короткого історичного екскурсу. Загалом формування податкової системи в Україні мало доволі еволюційний характер, оскільки

виділити якісь кардинальні зміни, на наш погляд, навряд чи можливо. Цей процес оформлювався через прийняття відповідних законодавчих актів. Спочатку податкове законодавство мало своєрідну двоступінчасту структуру – загальний Закон про систему оподаткування (в редакціях 1991, 1994 та 1997 років), в якому визначалися склад податкової системи, загальні засади, організація і принципи оподаткування та закони про окремі податки (на додану вартість, на прибуток підприємств, на доходи громадян тощо). З 2010 року було запроваджене уніфіковане податкове законодавство у вигляді Податкового кодексу, який був суттєво уточнений у 2015 році. Слід зазначити, що до усіх законодавчих актів, як до прийняття Державного бюджету на відповідний рік, так і протягом року, постійно вносилися зміни і доповнення.

Безумовно, таку надзвичайну нестабільність податкового законодавства можна пояснити *об'єктивними* чинниками відсутності досвіду у формуванні атрибутів державності, серед яких одне із ключових місць належить саме податковій системі (недаремно Податковий кодекс називають своєрідною фінансовою конституцією країни). Так, наша держава могла використовувати і використовувала досвід розвинених країн, адже на сьогодні склад податкових систем за переліком ключових податків і механізмами оподаткування є досить уніфікованим, особливо у країнах Європейського Союзу. Але неможливо було обмежитися сліпим копіюванням, оскільки у світі немає країн з повністю тотожними податковими системами. Відповідно, податкова система кожної країни, хоча й засновується на загальних принципах, є унікальною, як неповторною є й кожна країна. Тому й покладатися на те, що Україні одразу й без проблем вдасться сформувати дієспроможну, надійну та стабільну податкову систему було б нереально.

Однак і заперечувати факт надзвичайної нестабільності податкового законодавства неможливо, а отже, постає питання про *суб'єктивні* чинники нестабільності податкового законодавства. Ними, на наш погляд, є низький професійний рівень підготовлених законопроектів та нічим невиправдана поспішність у їх прийнятті. Так, проект Податкового кодексу з його першого читання у Верховній Раді України у 2000 році перебував у стані перманентного узгодження, а приймався практично в авральному порядку вже у 2010 році. Він настільки довго розроблявся, обговорювався та узгоджувався, що вже сам факт його прийняття характеризувався як перемога. Питання ж про його якість практично не порушувалося, та й звідки могло з'явитися якісне наповнення, якщо просто треба було нарешті прийняти цей кодекс, тобто діяли за знайомим правилом – давайте спочатку приймемо, а потім розберемося. І взагалі, кожна нова влада, і нинішня не виключення, завжди починала з податкового реформування, а це наштовхує на думку, що думали не стільки про дієспроможність податкової системи та якість податкового законодавства, скільки про отримання для себе певних політичних дивідендів і податкових переваг.

Досліджуючи еволюцію податкової системи України, необхідно отримати відповідь на два ключових питання. Перше, якою і чи виправданою була ідеологія реформування? Офіційно, як було зазначено вище, реформи були націлені на зниження податкового навантаження з метою сти-

мулювання економічного розвитку та детінізації доходів. Але існували й реальні, приховані завдання (хоча по суті це був «секрет Полішинеля»), що обумовлювалися інтересами владних структур. Друге питання стосується результативності проведених реформ із позицій як офіційно задекларованої, так і реальної мети. Спробуємо дати відповіді на ці питання.

Насамперед, необхідно визначитися з ключовим питанням, що стосується рівня податкового навантаження в Україні, – чи дійсно воно було і є таким великим, як до цього часу його сприймає багато політиків і представників бізнесу та окремих учених? Рівень податкового навантаження оцінюється у загальному вимірі (як відношення податків і платежів податкового характеру до ВВП) та на основі порівняння податкових ставок із ключових податків. Провести загальну оцінку податкового навантаження досить складно унаслідок недосконалості податкового законодавства та податкової статистики. Річ у тім, що в різних законодавчих актах постійно існували неузгодженості у розмежуванні державних доходів на податкові й неподаткові.

Нагадаємо, що податками є обов'язкові, безоплатні, неповоротні й нецільові платежі регулярного характеру, що сплачуються платником чи податковим агентом у встановлені терміни. За відсутності однієї чи декількох із вказаних ознак використовуються інші терміни – плата, внески і відрахування, збори. Плата передбачає платність певних ресурсів чи послуг, тобто наявність, на відміну від податків, еквівалентних відносин між державою і відповідним суб'єктом. Такими в Україні є платежі за ресурси – за користування надрами, за спеціальне використання води та лісових ресурсів: скільки ресурсів використали, за стільки і заплатили (тарифи плати встановлені в розрахунок на одиницю ресурсів). Чому до цього часу ці платежі включені до складу податкової системи незрозуміло, навіть у контексті зміни назви окремих з них на «збір»? Також незрозуміло, яке відношення до податків мають рентні платежі за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами, а також за нафту і газ, що видобуваються в Україні? До речі, подібний за змістом платіж – державне мито, що являє собою плату за послуги з боку держави – при прийнятті Податкового кодексу був врешті-решт об'єднано визначений як неподатковий.

Внески і відрахування є платежами цільового характеру. Внески мають цільове призначення за використанням, а тому надходять у цільові фонди, а відрахування – за спрямуванням, а отже, надходять до бюджету і їх цільове використання не контролюється. Цим платежам значною мірою властиві риси податків, внаслідок чого їх цілком закономірно визначають як цільові податки, а тому і відносять до складу податкової системи. Особливо важливу роль відіграють внески на соціальне, у т.ч. пенсійне страхування (в Україні наразі єдиний соціальний внесок). Відповідно, у фінансовій статистиці розвинених країн, зокрема Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), наводять дані про податкову систему, включаючи ці платежі (*social contribution*) та без них. Варто зазначити, що на сьогодні у структурі податкових систем цих країн вони складають більше третини, а то й більше 40 %. Хоча спочатку внески до пенсійного та фондів соціального страхування включалися до податкової системи України і складали теж

більше третини надходжень, на певному етапі вони були визнані неподатковими платежами, що є абсолютно недоречно й безпідставно. Такий підхід дійсно має незаперечну аргументацію при накопичувальній пенсійній системі з відкриттям персональних рахунків і фіксацією прав власності на накопичені кошти – тоді це дійсно страхові внески (премії), як з будь-якого іншого виду страхування. Оскільки такого порядку в Україні не передбачено, а наймані працівники наразі взагалі звільнені від сплати внесків на пенсійне страхування, то підприємці сприймають, а воно так і є насправді, єдиний соціальний внесок як податок.

Збори за своїм змістом і призначенням загалом досить близькі до податків, але мають суттєві відмінності у їх справлянні. Це платежі разового випадкового характеру, що збираються уповноваженою особою за місцем виникнення певної події. Вони можуть мати, і це було б досить аргументовано та доречно, чи не мати цільове призначення. Терміну «збір» повністю відповідали відмінні на цей час готельний, курортний чи ринковий збори тощо. В Податковому кодексі зборами визначаються платежі, що надходять до спеціальних бюджетних фондів з їхнім наступним цільовим використанням. Не будемо особливо заглиблюватися у вітчизняну «інновацію» з надуманим поділом бюджету на загальний та спеціальний фонди. Останній був створений для включення до нього власних доходів бюджетних установ з отриманням державою певних прав на їх використання (хоча й декларуються права цих установ на ці кошти). Хочемо зазначити, що реального цільового призначення платежів, визначених у кодексі як «збори», за виключенням їх надходження до спеціального фонду бюджету, немає. Наприклад, в жодному законодавчому чи нормативному акті не визначено порядок і напрями використання коштів від надходження зборів за спеціаль-

не використання води та лісових ресурсів. Таким чином, є всі підстави стверджувати, що платежі, які в Податковому кодексі визначені як збори, за своїм змістом і характером використання є або платою за відповідні блага, або відрахуваннями на певні цілі.

Безумовно, розглянуті термінологічні колізії є далеко не найбільшою і найважливішою проблемою податкової системи України. Вони швидше свідчать про рівень фахової підготовки розробників податкового законодавства та ускладнюють аналіз податкової статистики. Водночас зазначені вище неточності у складі податкової системи не мають суттєвого впливу на оцінку загального рівня податкового навантаження, оскільки стосуються незначних за обсягами надходжень. Оскільки питання щодо включення до них соціальних внесків є дискусійним, то порівняємо податкове навантаження (за показником відношення податкових доходів бюджету до ВВП) в Україні та розвинених країнах і країнах постсоціалістичного простору Європи (табл. 1).

Як видно з наведених даних, в нашій країні жодних аномальних відхилень в царині податкового навантаження від загальносвітових тенденцій не було і немає. Податкове навантаження в Україні нижче від середнього по ОЕСР і знаходиться приблизно на такому ж рівні, як в Австралії, Ірландії, Кореї, Швейцарії, Туреччині, США. Тому заяви щодо високого рівня податкового навантаження в Україні є безпідставними. За загальним показником рівня податкового навантаження Україну можна віднести до країн із помірним рівнем оподаткування.

Податкові коефіцієнти (відношення сплаченого податку до ВВП) з основних податків в Україні також не найвищі. Наприклад, з податку на прибуток він навіть нижчий, ніж у багатьох країнах ОЕСР (табл. 2).

Таблиця 1

## Динаміка загального рівня податкового навантаження в Україні та країнах ОЕСР у 2008–2016 рр.

Країна	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Австрія	41,7	41,2	41,1	41,3	42,0	42,8	43,1	43,7	42,7
Чеська Республіка	33,5	32,3	32,5	33,3	33,7	34,1	33,1	33,3	34,0
Естонія	31,4	34,9	33,3	31,5	31,7	31,7	32,8	33,9	34,7
Німеччина	35,4	36,1	35,0	35,7	36,4	36,8	36,8	37,1	37,6
Угорщина	39,6	39,1	37,5	36,4	38,5	38,1	38,2	39,0	39,4
Ірландія	28,4	27,3	27,0	27,3	27,5	28,2	28,5	23,1	23,0
Італія	41,7	42,1	41,9	41,9	43,9	44,1	43,5	43,3	42,9
Латвія	27,7	27,9	28,1	27,7	28,4	28,5	28,8	29,0	30,2
Польща	34,1	31,2	31,4	31,9	32,1	31,9	32,0	32,4	33,6
Словаччина	29,0	28,9	28,1	28,6	28,3	30,2	31,2	32,3	32,7
Швейцарія	26,4	27,0	26,5	27,0	26,8	26,9	27,0	27,7	27,8
Туреччина	23,1	23,5	24,8	25,9	24,9	25,3	24,6	25,1	25,5
Великобританія	32,6	31,6	32,6	33,5	32,8	32,6	32,2	32,5	33,2
Середнє по ОЕСР	33,23	32,30	32,45	32,82	33,30	33,61	33,91	33,98	34,53
Україна	24,44	22,96	22,23	23,90	24,56	23,31	22,79	27,01	25,86

Джерело: сформовано авторами на основі [11–13]

Таблиця 2

## Податковий коефіцієнт з податку на прибуток та ставка податку на прибуток у окремих країнах ОЕСР та Україні у 2010–2016 рр.

Країна	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Ставка податку на прибуток у 2017 р., %	Ефективна ставка податку на прибуток у 2016 р., %
Австрія	9,67	9,67	9,72	9,79	9,97	10,36	9,42	25	23,81
Чеська Республіка	2,98	2,98	2,96	3,05	3,13	3,20	3,20	19	17,25
Естонія	3,37	3,21	3,44	3,75	3,94	4,20	4,17	20	18,21
Німеччина	8,03	8,29	8,73	8,78	8,73	8,95	9,32	15	14,32
Угорщина	1,19	1,12	1,19	1,07	1,40	1,57	1,93	9	15,6
Ірландія	8,88	8,87	9,19	9,22	9,37	8,00	8,07	13	12,2
Італія	10,55	10,14	10,70	10,72	10,20	9,98	9,86	24	23,1
Латвія	0,98	1,40	1,62	1,62	1,54	1,60	1,70	15	14,1
Польща	1,95	2,02	2,08	1,77	1,75	1,84	1,85	19	16,6
Словаччина	2,46	2,41	2,36	2,86	3,28	3,70	3,78	21	20,2
Швейцарія	17,60	17,26	16,39	16,00	15,66	15,84	15,79	9	9
Туреччина	1,80	1,94	1,85	1,60	1,58	1,43	1,65	20	18,9
Великобританія	8,55	8,67	8,16	7,99	7,76	7,83	8,14	20/19	18,6
Середнє по вибірці	6,00	6,00	6,03	6,02	6,02	6,04	6,07	...	...
Україна	3,73	4,18	3,96	3,78	2,57	1,97	2,54	18	15,49

Джерело: сформовано авторами на основі [11–13]

Як видно з даних, наведених у табл. 2, податковий коефіцієнт з податку на прибуток в Україні навіть нижчий, ніж у Естонії, де замість податку на прибуток справляється податок на виведений капітал. Також у таблиці наведено інформацію про ефективну ставку податку на прибуток у 2016 р., яку розраховано як відношення сплаченого податку на прибуток до суми операційного прибутку (для Естонії – як відношення суми сплаченого податку на прибуток до суми розподіленого прибутку). Із вибірки вирізняється Угорщина, де номінальна ставка податку на прибуток до 2016 р. включно становила 19 %, але у 2017 р. ставку податку на прибуток було радикально знижено – до 9 %, тому ефективна ставка у 2016 році перевищує номінальну у 2017 році. Рішення щодо зниження ставки податку на прибуток угорським урядом було прийнято з метою стимулювання розвитку малого і середнього бізнесу, створення привабливих умов для інвестування. Слід зазначити, що українські уряди також постійно декларують курс на стимулювання розвитку бізнесу і приваблення інвестицій, однак радикального зниження оподаткування прибутку не відбувалося, натомість ставка податку на прибуток знижувалась поступово, тому відсутнього ефекту не було ні для платників податків, ні для країни в цілому.

Ефективні ставки з податку на прибуток у всіх досліджуваних країнах нижчі від номінальних, що пояснюється застосуванням пільг і виключень до окремих операцій. У більшості із досліджуваних країн і номінальна, і ефективна ставки податку на прибуток є вищими, ніж в Україні, тому заяви щодо високого рівня оподаткування прибутку в Україні також є необґрунтованими. Значення податкового коефіцієнта з податку на прибуток в Україні

нижче, ніж середнє по вибірці країн ОЕСР. У деяких країнах (Ірландія, Швейцарія, Німеччина) за нижчої ставки податку на прибуток його фіскальна значущість є вищою порівняно з Україною, і це пов'язано не тільки із механізмами надання податкових преференцій, але і з рівнем тіньової економіки. Так, у досліджуваних країнах рівень тіньової економіки у середньому не перевищує 20 %, а в Україні, за оцінками Міністерства економічного розвитку і торгівлі, у першому кварталі 2017 р. цей показник становив 37 % [14], а за оцінками фахівців Світового банку цей показник протягом останніх п'яти років коливається на рівні 50–60 %. За такого рівня тіньової економіки фіскальна ефективність податків буде нижчою за рахунок ухилення від їх сплати.

Деяка інша ситуація в Україні склалась із ПДВ (табл. 3). У таблиці наведено інформацію про податковий коефіцієнт з ПДВ (як відношення суми ПДВ до ВВП), ефективну ставку ПДВ у 2016 р. (відношення суми ПДВ до бази оподаткування) та номінальну ставку ПДВ у 2017 р.

Як видно з даних, наведених у табл. 3, в Україні податковий коефіцієнт з ПДВ до 2015 р. включно був вищим, порівняно з іншими країнами, а в 2016 р. показник уже не набагато відрізнявся від середнього значення по вибірці, що пояснюється впорядкуванням відшкодування ПДВ та зменшення часу його затримки. Номінальна ставка ПДВ в Україні помірна, нижчими є ставки в Німеччині, Туреччині та Швейцарії. Практично у всіх досліджуваних країнах ефективна ставка ПДВ нижча від номінальної, що пояснюється застосуванням знижених ставок ПДВ до окремих груп товарів. Слід зазначити, що радикальних коливань податкового коефіцієнта у досліджуваних країнах немає, що

Податковий коефіцієнт з ПДВ та ставка ПДВ у окремих країнах ОЕСР та Україні у 2010–2016 рр.

Країна	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Ефективна ставка ПДВ у 2016 р., %	Ставка ПДВ, %
Австрія	6,45	6,28	6,27	6,13	6,07	6,07	6,16	18,75	20
Чеська Республіка	6,65	6,86	7,05	7,41	7,41	7,25	7,41	18,20	21
Естонія	8,54	8,18	8,41	8,23	8,66	9,20	9,36	18,00	20
Німеччина	5,62	5,55	5,55	5,41	5,32	5,39	5,42	17,52	19
Угорщина	8,54	8,41	9,13	8,91	9,24	9,64	9,29	24,00	27
Ірландія	5,09	4,72	4,79	4,67	4,83	3,67	3,76	21,20	23
Італія	4,69	4,57	4,46	4,32	4,40	4,45	4,45	20,80	22
Латвія	6,70	6,77	7,17	7,40	7,55	7,70	8,15	17,80	21
Польща	7,59	7,83	7,14	7,04	7,13	6,99	7,05	19,20	23
Словаччина	6,19	6,67	5,95	6,33	6,60	6,87	6,67	17,85	20,0
Швейцарія	4,93	4,83	4,71	4,60	4,42	4,24	4,20	8,00	8
Туреччина	5,39	5,64	5,20	5,57	5,02	5,18	5,01	15,60	18
Великобританія	4,25	4,81	4,74	4,69	4,68	4,71	4,74	17,20	20
Середнє значення по вибірці	5,33	5,28	5,25	5,12	5,10	4,93	4,97	...	...
Україна	7,97	9,88	9,85	8,82	8,87	9,02	5,88	17,81	20

Джерело: сформовано авторами на основі [11–13]

пояснюється відносною стабільністю рівня оподаткування. Зростання податкового коефіцієнта у Чеській Республіці, Естонії, Латвії обумовлене поступовим підвищенням основної ставки ПДВ на 1-2 відсоткових пунктів.

Оцінюючи податкове навантаження в розрізі окремих податків і податкових платежів, звернемося до ретроспективного аналізу. Діяльність з його зниження охоплювала як скорочення чисельності податків і податкових платежів, так і зниження ставок оподаткування. Досить поширеним і таким, що не відповідає дійсності, є твердження про надмірну кількість податків в Україні. Однак завжди при проведенні тих чи інших заходів із податкового реформування влада рапортувала про скорочення їх чисельності. Варто зазначити, що, як правило, це були другорядні і незначні за обсягами платежі, які були відмінені, зокрема, при прийнятті Податкового кодексу і внесенні змін до нього. Дійсно вагомого значення відіграла свого часу відміна внесків до різноманітних цільових фондів, насамперед тих, що створювали відчутне податкове навантаження – Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення, Державного інноваційного фонду, відрахувань на дорожні роботи. Це було пов'язане із відмовою від різноманітних фондів, які масово утворювалися у перші роки незалежності (крім перерахованих були фонди розвитку паливно-енергетичного комплексу, конверсії тощо). Наразі вагомими є тільки внески до Фонду соціального захисту інвалідів (розмір річної оплати праці виходячи із її мінімального рівня на одну особу), однак працевлаштувати особу з інвалідністю чи сплачувати штраф за невиконання квоти працевлаштування інвалідів – це свідомий вибір платника податків.

Зниження ставок оподаткування стосувалося ключових податків. Першим кроком у цьому напрямі стало зниження у 1995 р. ставки податку на додану вартість з 28 до 20 % [15]. В умовах досить високого на той час рівня дефіцитності бюджету це було досить сміливе рішення. До речі, у 1993 році теж була запроваджена ставка 20 %, але утримати її не вдалося – вона діяла усього чотири з половиною місяці. Порівнюючи діючу ставку ПДВ в Україні з іншими країнами, можемо зазначити, що вона загалом відповідає світовому досвіду. Так, в Польщі – ставка складає 22 %, в Угорщині – 20 %, Чехії – 19 %, в Німеччині – 19 %, Великій Британії – 17,5 %, а в Данії навіть 25 %. Недаремно, нині дискусії відносно ПДВ ведуться переважно в частині його адміністрування та вдосконалення механізмів справляння. Проте слід зазначити, що у всіх країнах ЄС, крім Данії, застосовуються знижені ставки ПДВ на ліки, продукти харчування першої необхідності, послуги громадського транспорту, періодичні видання тощо. В Україні знижена ставка застосовується тільки до лікарських засобів та медичних виробів (7 %), однак запровадження такої ставки не можна назвати зниженням податкового навантаження, оскільки до цього операції з постачання лікарських засобів і медичних виробів не оподатковувалися взагалі.

Зміни у підходах до адміністрування ПДВ є неоднозначними. У цілому запровадження електронної системи адміністрування (СЕА) ПДВ у 2015 р. суттєво низили ризики формування фіктивного податкового кредиту та спростило процес декларування і сплати ПДВ. Натомість негативний вплив відчули більшість підприємств, які поставляють продукцію на умовах відстрочення платежу. Податкові зобов'язання виникають у момент здійснення відванта-

ження продукції, і у цей же період необхідно зареєструвати податкову накладну в СЕА, що вимагає наявності необхідної реєстраційної залишки грошових коштів на рахунок в казначейській службі, що по суті є відволіканням коштів з обороту компанії. За відсутності необхідної суми платник ПДВ має перераховувати кошти зі свого поточного рахунку на рахунок в СЕА (зворотний рух коштів не передбачено) для того, щоб не платити штраф за несвоєчасну реєстрацію та не втратити клієнта, оскільки без реєстрації податкової накладної в СЕА покупець втрачає право на податковий кредит.

Слід зазначити, що запровадження СЕА протягом 2015–2016 рр. не вирішило проблем із своєчасним відшкодуванням ПДВ експортерам, ситуація почала змінюватися на краще тільки у 2017 р. з відкриттям реєстрів. Крім того, додатковою проблемою у 2017 р. для платників став механізм автоматичного блокування реєстрації податкових накладних як таких, що мають ризики фіктивних операцій. Хвиля обурень з боку платників податків, яка трансформувалась у велику кількість судових позовів проти ДФС спонукала Міністерство фінансів України до перегляду та удосконалення критеріїв блокування податкових накладних, робота над яким триває і досі.

Також постійно знижувався рівень оподаткування доходів підприємств. На початку формування податкової системи України був встановлений податок на прибуток (чистий дохід) у розмірі 35 %. У 1992–1994 роках система оподаткування підприємств декілька разів змінювалася – то справлявся податок на дохід (сума прибутку і фонду оплати праці – валовий дохід), спочатку за ставкою 18 %, а в 1994 році за ставкою 22 %, то податок на прибуток за ставкою 30 %. Нарешті з 1995 року перейшли до оподаткування прибутку за ставкою 30 %. В подальшому відбувалося поступове зниження ставки оподаткування: у 2005–2010 роках діяла ставка 25 %, а прийнятим у 2010 році Податковим кодексом передбачалося її подальше поступове зниження: у 2011 р. – до 23 %, у 2012 р. – до 21 %, у 2013 р. – до 19 % і починаючи з 2014 р. – до 16 %. Повністю реалізувати ці задуми не вдалося, наразі оподаткування здійснюється за ставкою 18 %. Таким чином, за період незалежності ставка скоротилася практично удвічі. Знову ж таки, якщо порівнювати зі світовим досвідом, то це загалом досить співставимо із постсоціалістичними країнами (Польща – 19 %, Словаччина – 21%, Чехія – 19%), але відчутно нижче розвинених країн (Франція – 33 %, США – 35 %).

Крім зниження ставки, суттєвий вплив на податкове навантаження підприємств мало пом'якшення режиму оподаткування прибутку у зв'язку із тим, що з 2015 р. об'єкт оподаткування податком на прибуток визначається як фінансовий результат, розрахований за правилами бухгалтерського обліку на основі національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку або Міжнародних стандартів фінансової звітності (залежно від концептуальної основи, яку повинно застосовувати підприємство). Визначений таким чином фінансовий результат коригується на податкові різниці, визначені Податковим кодексом, які стосуються нарахування амортизації, визначення фінансового результату від фінансових операцій, а також врахування забезпечень. Такий підхід не суперечить світовій практиці, а навпаки, наближає методологію оподаткування прибутку до неї, однак в Україні таке удосконалення стало підґрунтям для конфліктних ситуацій між платниками податків

і представниками фіскальної служби. Фактично з 1997 р. в Україні домінуючі позиції займав податковий облік, а бухгалтерський не втратив свого значення лише для компаній, які проходили обов'язковий аудит та оприлюднювали свою звітність (емітенти цінних паперів та публічні акціонерні товариства). Бухгалтери більшості середніх і малих підприємств не врахували необхідність розробки облікової політики та її значення, особливо при доведенні своєї точки зору інспекторам ДФС. Зі своєї сторони працівники ДФС також мали недостатню кваліфікацію у сфері бухгалтерського обліку, про що свідчить ряд судових рішень на користь платників податків. Як результат, у 2016 р. була ініційована програма підвищення кваліфікації працівників ДФС, які працюють у департаментах аудиту.

Суттєвих змін за роки незалежності зазнало прибуткове оподаткування фізичних осіб, від зміни назви (з прибуткового податку з громадян до податку на доходи фізичних осіб) до постійного коригування ставок і механізмів оподаткування. Особливо нестабільною була ситуація на початку 90-х років минулого століття. Вважаємо за доречне усе ж таки нагадати ті шкали прогресивного оподаткування: 1991 р. – 13 %, 30 %, 35 %, 40 %, 45 %, 50 %; 1992 р. – 12 %, 15 %, 20 %, 30 %; 1993 р. – шкала змінювалася тричі: з 1 січня – 10 %, 20 %, 35 % і 50 %; з 1 червня – 10 %, 20 %, 30 %, 40 % і 50 %; з 1 грудня – 10 %, 20 %, 30 %, 40 %, 60 % і 90 %; 01.10.1994–01.10.1995 роки – 10 %, 20 %, 30 %, 40 %, 50 %; 01.10.1995–2003 роки – 10 %, 15 %, 20 %, 30 %, 40 % [16]. З 2004 р. повернулися до єдиної пропорційної ставки податку – спочатку 13 %, а з 2007 р. – 15 % [17], а з 2011 р. до неї додалася підвищена ставка 17 % [18]. Нарешті, відповідно до останніх змін у Податковому кодексі з 2016 року відбулося підвищення єдиної пропорційної ставки до 18 %, щоправда з відміною для найманих працівників єдиного соціального внеску. Така своєрідна законодавча нестабільність свідчить тільки про одне – відсутність чіткої стратегії і тактики податкових реформ. Причому однозначно визначеного вектора таких змін немає: для багатих рівень оподаткування досить суттєво знизився, тоді як для малозабезпечених громадян він зріс. Міжнародні порівняння засвідчують, що в Україні діє один із найнижчих рівнів оподаткування доходів фізичних осіб. В абсолютно переважній більшості країн діє прогресивна і досить жорстка шкала оподаткування. Зокрема, в Польщі застосовуються дві ставки – 18 % до певної межі і 32 % до суми, що перевищує граничну межу; в Німеччині – від 14 % до 45 % (при цьому у 2017 р. не оподатковується 8820 євро для індивідуальних платників податків та 17640 євро для подружніх пар, які прийняли рішення про сукупне оподаткування доходу), у Великій Британії – від 20 % до 45 %. В Данії – від 8 % до 56,48 %. У той же час слід зазначити, що наявність податкових виключень і знижок суттєво зменшує податкове навантаження на доходи фізичних осіб у країнах Західної Європи. По-перше, практично в усіх країнах наявний неоподатковуваний мінімум, який дорівнює або ненабагато перевищує мінімальну заробітну плату. В Україні можливість скористатися податковою соціальною пільгою у повному розмірі має можливість обмежене коло осіб. По-друге, уряди західних країн всіляко сприяють самозайнятості населення, тому використання власного житла та автомобілів у веденні бізнесу дає право на зниження оподаткованого доходу пропорційно до понесених витрат та

отриманого доходу від ведення підприємницької діяльності. Таку можливість мають громадяни незалежно від реєстрації як суб'єкти підприємницької діяльності. В Україні ж така можливість відсутня.

Практика оподаткування доходів фізичних осіб в Україні суперечить ідеям уряду щодо стимулювання розвитку недержавного пенсійного забезпечення. В Україні єдиним заохоченням є можливість скористатись правом на податкову знижку і то з урахуванням того, що сума внесків, яка дає право на знижку, обмежується. У багатьох країнах ЄС, наприклад, Німеччині, Франції, Великобританії, внески на недержавне пенсійне страхування заохочуються і зі сторони роботодавця, і зі сторони застрахованої особи. Наприклад, за прогресивної шкали оподаткування доходів фізичні особи мають право на підвищення податкового зрізу або ж на виключення сум внесків з-під оподаткування. Сам процес подачі декларації про доходи фізичними особами в Україні, м'яко кажучи, є стресовим, оскільки вимагає збору довідок з усіх місць отримання доходів, затрат часу на заповнення декларації та походу до відповідного відділення Державної фіскальної служби. У більшості країн ЄС ця операція здійснюється дистанційно без обов'язкового отримання електронного цифрового підпису та колекціонування довідок.

Останнім кроком у зниженні податкового навантаження стало зменшення ставки єдиного соціального внеску для підприємств. Якщо раніше він залежно від класу професійного ризику складав від 36,76 % до 49,7 % до фонду оплати праці, то з 2016 р. зменшився для багатьох платників більше ніж удвічі – до 22 %. На необхідність такого зниження зверталася увага досить давно, причому посилюючись насамперед на досвід розвинених країн, де теж в середньому ставка соціальних внесків складає 18–20 %. Але в цьому випадку подібні порівняння були і залишаються некоректними, оскільки в більшості країн ця ставка діє в умовах накопичувальної пенсійної системи, тоді як в Україні залишилася практично недоторканною солідарна система. Отже, зниження ставок єдиного соціального внеску мало відбуватися паралельно зі справжньою, а не черговою косметичною пенсійною реформою, яка була прийнята у 2017 р. Крім того, для багатьох платників податків відбулося суттєве розширення бази оподаткування єдиним соціальним внеском, куди потрапили більшість компенсаційних виплат (наприклад, компенсації за оренду житла).

Тепер спробуємо оцінити, якими ж були результати проведеного зниження податкового навантаження. Більш-менш позитивно можна оцінити реформи середини 90-х років минулого століття із зниження ставки податку на додану вартість та відміни внесків у державні цільові фонди. Саме після цього знизилися темпи падіння ВВП, відбулася певна макроекономічна стабілізація, а з початку 2000-х років країна нарешті вийшла на траєкторію економічного зростання. Безумовно, такі результати обумовлювалися не тільки зниженням податкового навантаження, але й заперечувати його позитивний вплив недоречно.

Набагато складніше оцінити вплив переходу в оподаткуванні доходів фізичних осіб від прогресивної до пропорційної шкали. Свого часу це, як і в багатьох інших випадках, аргументувалося необхідністю виведення доходів із тіньового сектора та їх легалізацією. Прихильники цієї реформи стверджували, що внаслідок детінізації доходів навіть при знижених ставках надходження податку до бю-

джету зростуть. Практика засвідчила, що ніякого прориву не відбулося (у 2003 р. надходження склали 13,5 млрд грн, в 2004 р. – 13,2 млрд грн, у 2005 р. – 17,3 млрд грн, у 2006 р. – 22,8 млрд грн). Правда, як бачимо, і обвалу надходжень не сталося, тоді як проблема приховування доходів від оподаткування залишилася не вирішеною до цього часу, а у контексті наповнення Пенсійного фонду тільки загострилася. У наступні два роки надходження дійсно суттєво зросли (у 2007 р. – 34,8 млрд грн, а у 2008 р. – 45,9 млрд грн). Водночас це роки піку економічного піднесення України і хоча відкидати позитивний вплив зниження податкового навантаження на економічну динаміку було б безпідставно, все ж чинник зростання ВВП був вагомим. Про це свідчить той факт, що відношення надходжень податку на доходи фізичних осіб до ВВП змінювалося невідчутно: 2003 р. – 5,1 %, 2004 р. – 3,8 %, 2005 р. – 3,9 %, 2006 р. – 4,2 %, 2007 р. – 4,8 %, 2008 р. – 4,8 %. Безумовно, для громадян зниження рівня оподаткування їх доходів позитивно вплинуло на споживання, стимулюючи тим самим і економіку. Але вигода для різних верств населення була далеко неоднакова – найбільше вигнали найбагатші. Якби вони вкладали вивільнені кошти в інвестиції, то були б усі підстави вважати реформування оподаткування доходів фізичних осіб вдалим. Та ніякого інвестиційного буму в нашій країні не спостерігається і особливих надій на це поки що немає.

Саме на стимулювання інвестицій (за офіційною версією попередньої влади) було спрямоване зниження рівня оподаткування прибутку підприємств. Згідно з цією версією доволі пільговий режим оподаткування прибутку мав призвести до небувалого притоку інвестицій в Україну, однак цього не сталося (табл. 4). Крім того, основними інвесторами в Україну тривалий час були Російська Федерація, Кіпр, Великобританія (у т.ч. Британські Віргінські острови), Нідерланди. З України інвестиції здійснювалися переважно у Кіпрську економіку (у 2008 р. – 94 %), Російську Федерацію, Польщу. Як бачимо, у переліку країн домінують ті, які належать до низько податкових юрисдикцій з невисокими вимогами до розкриття інформації. Фактично спостерігається виведення капіталу з України у такі юрисдикції, а потім його часткове повернення назад. Слід зазначити, що як тільки Кіпр прийняв рішення до підвищення вимог щодо розкриття інформації про діяльність іноземних компаній та походження їх коштів, інвестиції з України в Кіпр різко скоротились і у 2016 р. становили 36,1 % від загального обсягу інвестицій, збільшилась частка інвестицій на Британські Віргінські острови – 35,5 %, а інвестиції з Кіпру в Україну скоротились до 9,6 %.

Звісна річ, наразі є об'єктивний чинник – військова агресія з боку Російської Федерації. Але ж і до 2015 року особливого зростання інвестицій не спостерігалося. Тому можна констатувати, що реформа не дала (та й не могла дати) потрібних результатів. Річ у тім, що основним засобом стимулювання інвестицій є не просте зниження ставок податку на прибуток, а використання пільгових режимів, насамперед звільнення від оподаткування прибутку, який спрямовується на інвестиції (інвестиційна пільга), та запровадження прискореної амортизації для технічного та технологічного оновлення виробництва. Ці, випробувані в усьому світі, ефективні важелі, незважаючи на численні пропозиції вчених, ігноруються в Україні. Відповідь на питання – чому? – досить проста. При встановленні пільгово-



Таблиця 4

## Динаміка прямих іноземних інвестицій в економіку України та з економіки України у 2003–2017 рр., млн дол. США

Дата	ПІІ в Україну	Приріст		ПІІ з України	Приріст	
01.01.2003	5 339.00			143.90		
01.01.2004	6 657.60	1 318.6	24.7 %	163.50	19.6	13.6 %
01.01.2005	8 353.90	1 696.3	25.5 %	175.90	12.4	7.6 %
01.01.2006	16 375.20	8 021.3	96.0 %	218.20	42.3	24.0 %
01.01.2007	21 186.00	4 810.8	29.4 %	221.50	3.3	1.5 %
01.01.2008	29 489.40	8 303.4	39.2 %	6 196.10	5 974.6	2 697.3 %
01.01.2009	35 723.40	6 234.0	21.1 %	6 198.60	2.5	0.0 %
01.01.2010	40 026.80	4 303.4	12.0 %	6 223.30	24.7	0.4 %
01.01.2011	44 708.00	4 681.2	11.7 %	6 871.10	647.8	10.4 %
01.01.2012	49 362.30	4 654.3	10.4 %	6 898.00	26.9	0.4 %
01.01.2013	54 462.40	5 100.1	10.3 %	6 481.90	-416.1	-6.0 %
01.01.2014	58 156.90	3 694.5	6.8 %	6 575.30	93.4	1.4 %
01.01.2015	45 916.00	-12 240.9	-21.0 %	6 352.20	-223.1	-3.4 %
01.01.2016	43 371.40	-2 544.6	-5.5 %	6 210.00	-142.2	-2.2 %
01.01.2017	4 405.80	-38 965.6	-89.8 %	20.70	-6 189.3	-99.7 %

Джерело: сформовано авторами на основі [12]

го режиму для реалізації пільги потрібно буде спрямовувати кошти в інвестиції, а при зниженні ставок за вивільнені кошти можна придбати нерухомість за кордоном – найдорожчі квартири в історичному центрі Лондона, шикарні вілли по усьому світу, яхти та багато чого іншого, наприклад, фінансувати мистецькі арсенали тощо.

Для іноземних інвесторів при прийнятті рішення про інвестування вирішальне значення відіграють не ставки податку на прибуток, а за даними досліджень E&Y, PwC, World Bank, гарантія прав власності, верховенство права та ефективність уряду. Україна за рейтингами зазначених показників за версією Heritage Foundation [19] стабільно займає низькі позиції і за інтегральним значенням знаходиться у групі репресивних країн. Для ілюстрації зазначимо, що сусідами України за рейтингом є Афганістан, Судан, Ангола, Суринам, Болівія. Діяльність українського уряду є неефективною, зрощення політичної влади та бізнесу зміцнює владу олігархів та сприяє зростанню їх добробуту за одночасного зубожіння населення [20]. Саме тому зміни у сфері оподаткування мають супроводжуватися адекватними інституціональними трансформаціями, інакше вигоди від змін будуть збагачувати лише невелике коло людей, які такі зміни люблять, при цьому добробут суспільства загалом може навіть знижуватись.

**Висновки.** Підводячи підсумки проведених податкових реформ, можна дійти висновку, що їх цілі, які декларувалися владою, були або надуманими, оскільки справді надвисокого податкового навантаження в Україні не було і немає, або не реалізовувалися. Реальними ж цілями безкінечного реформування було створення для олігархічних кланів широких можливостей уникнення оподаткування на «законних» підставах – тобто на основі ними ж розроблених і прийнятих законів. Саме уникнення оподаткування

створило передумови для їх прискореного збагачення, яке використовувалося переважно у непродуктивному напрямі, що не сприяло розвитку національної економіки. З цих позицій вважаємо за необхідне дати саме негативну оцінку проведеним в Україні податковим реформам, особливо починаючи з прийняття Податкового кодексу.

Крім того, неможливо не зупинитися ще на одному негативному наслідку податкових реформ. Результатом недостатнього наповнення бюджету податковими надходженнями стало надзвичайно обмежене фінансування соціальної сфери, стан якої сама влада визнає як мінімум незадовільним, а реально він є катастрофічним. Нинішні розміри оплати праці працівників освіти, охорони здоров'я, культури та грошового утримання військовослужбовців (навіть після його збільшення в умовах зовнішньої агресії) навряд чи дотягують до реального прожиткового мінімуму. Але з невідомих причин (а скоріше з добре відомих) вони майже на порядок (а то і більше) нижчі за оплату праці суддів та прокурорів. Зрештою це обумовило необхідність проведення відповідних реформ. Водночас їх спрямування досить дивне. Так, замість запровадження страхової медицини, яка набула широкого поширення в більшості країн світу, Україна по суті справи перейшла до поступового запровадження платної медицини, що навряд чи доречно в умовах вкрай низької платоспроможності переважної більшості громадян. Низька оплата праці працівників сфери освіти і науки, відсутність фінансування матеріально-технічної бази руйнує інтелектуальний потенціал нації, знижує престиж освіти (оскільки вище оплачується та праця, де вища освіта непотрібна), спонукає молодь виїжджати за кордон для здобуття освіти або здійснення наукових досліджень. Країна, яка планомірно знищує освіту і медицину, навряд чи може мати яскраве майбутнє. Тобто

неупереджена оцінка податкових реформ в Україні засвідчує як їх безрезультативність, так і негативні наслідки для суспільства, з одного боку, і повну реалізацію намічених цілей для олігархів – з іншого.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Gale W. G., Samwick A. A. Effects of Income Tax Changes on Economic Growth. *Economic studies at Brookings*. 2014. P. 1–15.
2. McBride W. What Is The Evidence on Taxes and Growth. Special Report No. 207. Washington, D.C: The Tax Foundation, 2012.
3. Joseph A., Biggs A., Brill A., Viard A. Tax and spending reform for fiscal stability and economic growth. *AEI Economic Perspectives*. May, 2015.
4. Гречко А. В. Перспективи реформування податкової системи України в умовах євроінтеграції. *Проблеми економіки*. 2014. № 3. С. 60–70.
5. Ільяшенко В. А. Розвиток податкової системи України в умовах євроінтеграції. *Держава та регіони*. Серія: Економіка та підприємництво. 2013. № 2 (71). С. 15–20.
6. Ногінова Н. Необхідність реформування податкової політики України в умовах євроінтеграції. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія «Економіка». 2014. Вип. 25. С. 141–145.
7. Мельник В. М., Кошук Т. В. Податкові реформи в умовах гострого дефіциту фіскальних ресурсів: досвід країн ЄС та українські реалії. *Економіка України*. 2014. № 6. С. 37–56.
8. Турянський Ю. Податкова реформа у системі заходів антикризового регулювання економіки України. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. Вип. 24.5. С. 315–320.
9. Борзенкова О. Податкова реформа в Україні: міжнародний досвід та огляд перспективних змін. *Бізнес Інформ*. 2015. № 10. С. 354–358.
10. Paientko T., Proskura K. Corporate income taxation – selected problems and decisions. The case of Ukraine. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*. 2016. P. 135–142.
11. OECD.Stat. URL: <http://stats.oecd.org/>
12. Державна служба статистики України: офіц. сайт. URL: <http://ukrstat.gov.ua>
13. Державна казначейська служба України. офіц. сайт. URL: <http://www.treasury.gov.ua>
14. Тенденції тіньової економіки. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiiEkonomiki>
15. Про податок на добавлену вартість: Декрет КМУ. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/14-92>
16. Про прибутковий податок з громадян: Декрет КМУ. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/13-92>
17. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/889-15>
18. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
19. Economic freedom. URL: <http://www.heritage.org/index/country/ukraine>
20. Fedosov V., Paientko T. Ukrainian Government Bureaucracy: Benefits and Costs for the Society. *Business and Management Studies*. June 2017. Vol. 3, No. 2. P. 8–19.

## REFERENCES

- Borzenkova, O. "Podatkova reforma v Ukraini: mizhnarodnyi dosvid ta ohliad perspektyvnykh zmin" [Tax reform in Ukraine: international experience and a review of promising changes]. *Biznes Inform*, no. 10 (2015): 354-358.
- Derzhavna kaznacheiska sluzhba Ukrainy. ofits. sait. <http://www.treasury.gov.ua/>
- Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy: ofits. sait. <http://ukrstat.gov.ua>
- "Economic freedom" <http://www.heritage.org/index/country/ukraine>
- Fedosov, V., and Paientko, T. "Ukrainian Government Bureaucracy: Benefits and Costs for the Society" *Business and Management Studies* vol. 3, no. 2 (2017): 8-19.
- Gale, W. G., and Samwick, A. A. "Effects of Income Tax Changes on Economic Growth" *Economic studies at Brookings* (2014): 1-15.
- Hrechko, A. V. "Perspektyvy reformuvannia podatkovoi systemy Ukrainy v umovakh yevrointehratsii" [Prospects for reforming Ukraine's tax system in the context of European integration]. *Problemy ekonomiky*, no. 3 (2014): 60-70.
- Iliashenko, V. A. "Rozvytok podatkovoi systemy Ukrainy v umovakh yevrointehratsii" [Development of the tax system of Ukraine in the conditions of European integration]. *Derzhava ta rehiony. Seriya: Ekonomika ta pidpriemnytstvo*, no. 2 (71) (2013): 15-20.
- Joseph, A. "Tax and spending reform for fiscal stability and economic growth" *AEI Economic Perspectives*, May (2015).
- [Legal Act of Ukraine]. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
- [Legal Act of Ukraine]. <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/13-92>
- [Legal Act of Ukraine]. <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/14-92>
- [Legal Act of Ukraine]. <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/889-15>
- McBride, W. *What Is The Evidence on Taxes and Growth. Special Report No. 207* Washington, D. C: The Tax Foundation, 2012.
- Melnyk, V. M., and Koshuk, T. V. "Podatkovi reformy v umovakh hostroho defitsytu fiskalnykh resursiv: dosvid krain YeS ta ukrainski realii" [Tax reforms in the context of acute shortage of fiscal resources: EU experience and Ukrainian realities]. *Ekonomika Ukrainy*, no. 6 (2014): 37-56.
- Nohinova, N. "Neobkhdnist reformuvannia podatkovoi polityky Ukrainy v umovakh yevrointehratsii" [Need to reform Ukraine's tax policy in the context of European integration]. *Naukovi zapysky Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademiia»*. Seriya «Ekonomika», no. 25 (2014): 141-145.
- OECD. Stat. <http://stats.oecd.org/>
- Paientko, T., and Proskura, K. "Corporate income taxation - selected problems and decisions. The case of Ukraine" *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci* (2016): 135-142.
- "Tendentsii tinovoii ekonomiky" [Trends in the shadow economy]. <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiiEkonomiki>
- Turianskyi, Yu. "Podatkova reforma u systemi zakhodiv antykrizovoho rehuliuвання ekonomiky Ukrainy" [Tax reform in the system of measures of anti-crisis regulation of the economy of Ukraine]. *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy*, no. 24.5 (2014): 315-320.