

Пірникоза П. В.
аспірант кафедри податків та фінансової політики
Тернопільського національного економічного університету

Pirnykoza P. V.
PhD student of taxation and fiscal policy department
Ternopil National Economic University

НЕСТАБІЛЬНІСТЬ ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ ФІСКАЛЬНОГО СЕРЕДОВИЩА ЯК ЕНДОГЕННИЙ ФАКТОР ТІНІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

Анотація. Мета статті полягає у висвітленні проблеми нестабільності формальних фінансових інституцій в Україні як чинника, що заважає суб'єктам господарювання функціонувати в офіційному секторі економіки. Проаналізовано частоту та кількість змін, які вносилися до податкового законодавства України до і після прийняття Податкового кодексу. Визначено, які податки в Україні найчастіше реформуються, а також період імплементації податкових змін, які стосуються об'єкта оподаткування, податкової бази та ставки податку на прибуток підприємств в Україні. Розраховано, досліджено динаміку показника стабільності податкової системи України. Доведено низьку ефективність фінансових заходів детінізації економіки в умовах нестабільності фінансового середовища.

Ключові слова: стабільність, податки, тіньова економіка, детінізація економіки, Податковий кодекс, бюджет, фінансові інституції.

Вступ та постановка проблеми. Будь-який уряд, який бореться з тіньовою економікою, стикається з необхідністю зміни інституційного середовища, що є справою досить делікатною та складною. В інституціональній теорії прийнято вважати, що, змінюючи формальні інституції, публічна влада має можливість впливати на неформальні правила поведінки в суспільстві. Користуючись цим алгоритмом, держави постійно намагаються впливати на поведінку суб'єктів господарювання щодо сплати податків. Проте якщо в розвинутих країнах це працює, то в країнах, що розвиваються, зокрема в Україні, така практика часто працює недостатньо ефективно. Не отримавши потрібного результату, уряди таких країн продовжують безперервне реформування фінансового законодавства, вважаючи, що рано чи пізно їм вдасться встановити ті правові норми, які задовольнятимуть як інтереси суспільства, так й інтереси бюджету, а також змінять ставлення суб'єктів господарювання до сплати податків.

В Україні ця ситуація досягла свого апогею, фінансове законодавство кардинально змінюється з приходом кожного нового Уряду, що в середньому відбувається раз на 2 роки. Різкі та непередбачувані зміни офіційних правил створюють таке фінансове середовище для суб'єкта господарювання, в якому він не має змогу здійснювати прогнозування своєї діяльності, не має впевненості в завтрашньому дні та повністю втрачає довіру до публічної влади. За таких умов суб'єкту господарювання вигідніше дотримуватися більш стабільних неформальних правил поведінки, які виникають між ним та працівниками контролюючих органів, ніж постійно нестабільного законодавства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема нестабільності фінансового законодавства знайшла своє відображення в багатьох дослідженнях як зарубіжних, так і вітчизняних експертів. Цьому питанню присвячені роботи Є. Балацького та А. Гусєва [12], які досліджували вплив податкової нестабільності на економічний ріст країни. Також вплив нестабільності фінансового середовища на поведінку суб'єктів господарювання в Україні досліджувався експертами Світового банку [1; 2]. Вітчизняні науковці О. Десятнюк та В. Дмитрів досліджували сутність та роль стабільності оподаткування у забезпеченні економічного розвитку України.

Незважаючи на наявні наукові напрацювання в цьому напрямі, актуальним залишається дослідження впливу нестабільності законодавчого регулювання фінансового середовища на розвиток тіньових економічних процесів в Україні.

Метою роботи є дослідження проблеми нестабільності формальних фінансових інституцій в Україні як чинника, що заважає суб'єктам господарювання функціонувати в офіційному секторі економіки.

Результати дослідження. У «молодій» Україні зрештою 90-х та першої половини 2000-х років нестабільність податкового законодавства пояснюється етапом раннього становлення податкової системи. Незважаючи на це, вже тоді для суб'єктів господарювання ця проблема була найбільш значущою, про що свідчать результати досліджень, проведених в рамках проекту «Дослідження підприємницької діяльності в Україні» у 2003–2004 роках експертами Міжнародної Фінансової Корпорації (International Finance Corporation, IFC), яка входить в структуру Світового банку. Так, проведені опитування серед 2 000 підприємств у 23 обласних центрах України, містах Києві та Сімферополі, показали, що 70% опитаних головною проблемою для розвитку бізнесу вважали систему оподаткування, а особливо її нестабільність; 75–80% респондентів вважали, що постійні зміни податкового законодавства гальмують розвиток їхніх підприємств та утворюють несприятливе ділове середовище [1; 2].

На жаль, тенденція нестабільності податкового законодавства зберігалась в Україні й впродовж другої половини 2000-х років. Неспроможність української влади розробити та прийняти Податковий кодекс зумовлювала існування одночасно декількох законів, які регулювали ту чи іншу податкову сферу, а ще великої кількості нормативно-правових актів, у яких згадувався той чи інший податок, а також які мали відношення до регулювання процесу оподаткування. За такої ситуації, звичайно, не обходилося без колізій в податковому законодавстві, що створювало додаткову потребу внесення змін та зумовлювало його нестабільність.

Такі висновки підтверджуються даними табл. 1, де відображена загальна кількість законів, якими вносилися зміни до законів України, які встановлювали та регулювали основні бюджетонаповнюючі податки, такі як ПДВ,

податок на прибуток підприємств, податок з доходів фізичних осіб та акцизний збір, в період 1997–2010 років (до набрання чинності Податковим кодексом України). Дані засвідчують, що за проаналізованих 14 років до відповідного законодавства зміни вносилися 366 разів, з яких 144 рази реформувалася сфера оподаткування ПДВ – податку, що займає найбільшу частку у податкових надходженнях державного бюджету України. Найстабільнішим в контексті реформування податкового законодавства був період 2006–2008 років, натомість нестабільним законодавство було впродовж 1999–2000 років та у 2009 році.

Таблиця 1

Кількість разів, коли вносилися зміни до законів України, що регулювали ПДВ, податок на прибуток підприємств, ПДФО та акцизний збір

Рік	ПДВ	ППП	ПДФО	АЗ	Разом
1997	10	4	0	1	15
1998	9	9	3	2	23
1999	23	15	2	3	43
2000	23	22	6	7	58
2001	12	12	3	2	29
2002	7	9	4	3	23
2003	11	14	2	4	31
2004	10	7	7	1	25
2005	8	9	7	6	30
2006	7	4	3	0	14
2007	4	3	1	1	9
2008	4	4	4	1	13
2009	11	13	11	1	36
2010	5	8	3	1	17
Разом	144	133	56	33	366

Примітка: ПДВ – податок на додану вартість; ППП – податок на прибуток підприємств; ПДФО – податок з доходів фізичних осіб; АЗ – акцизний збір

Джерело: підраховано автором за даними джерел [3–8]

Очікувалося, що ситуація зміниться з прийняттям Податкового кодексу України (далі – ПКУ) у 2011 році, оскільки встановлений у ньому п. 4.1.9 визначає стабільність одним з основних принципів, на яких ґрунтується вітчизняне податкове законодавство. Так, сутність цього принципу зводиться до заборони внесення будь-яких змін до ПКУ щодо елементів податків та зборів пізніше ніж за півроку до настання нового бюджетного періоду, в якому нові правила будуть діяти. Також заборонено змінювати податкове законодавство протягом бюджетного року. Таким чином, крайньою датою поточного року для внесення змін до податкового законодавства на наступний рік є 31 червня.

На жаль, проблема нестабільності вітчизняного фінансового середовища, яка бере свій початок ще з набуття українською державою незалежності, залишається актуальною й сьогодні. Будучи заступником міністра фінансів України, О. Макеєва на одному зі своїх брифінгів у 2015 році заявила, що результати проведених Міністерством¹ досліджень показують, що 87,5% вітчизняних компаній вважають нестабільність податкового законодавства

найбільшою проблемою для розвитку підприємницької діяльності в Україні [9].

Вітчизняні законодавці з року в рік порушують вищезгадану норму, нехтуючи законом, який самі ж і встановили. Так, за період 2011–2017 років Верховною Радою України було прийнято 115 законів, якими вносилися зміни до ПКУ (рис. 1). Найбільше таких законів було прийнято в постреволюційний період, зокрема у 2014 році прийняли 25 законів, у 2015 році – 26. Також часто змінювалося податкове законодавство і в перші роки після прийняття ПКУ, а саме у 2011 році його змінили 17 разів, у 2012 році – 22. Відносно стабільними були 2013, 2016 та 2017 роки, впродовж яких в середньому за рік приймалося 8 законів, які змінювали податкове законодавство.

Проведені нами підрахунки показали, що вищезгаданими законами до Податкового кодексу впродовж 2011–2017 років (період його існування) було внесено загалом 3 749 змін, поправок та доповнень (рис. 1). Тобто в середньому за рік норми податкового законодавства зазнають 536 змін, трапляється так, що одна і та ж норма змінюється впродовж одного року декілька разів. Найбільше змін до ПКУ вносилося у 2016 році (878), у 2012 році (752) та у 2014 році (722). Найстабільнішими в цьому контексті виявилися 2013 та 2017 роки, впродовж яких внеслося 258 та 224 зміни відповідно.

За аналізований період найбільше змін було внесено до Розд. II «Адміністрування податків, зборів, платежів» (635). Іншими лідерами за цим показником виявилися Розд. V «Податок на додану вартість» та Розд. I «Загальні положення», які зазнали 542 та 535 змін відповідно. Окремо слід відзначити те, що сфера оподаткування ПДВ зазнавала змін і шляхом внесення 136 змін до підрозд. 2 «Особливості справляння податку на додану вартість» та 9 змін до підрозд. 3² розд. XX «Перехідні положення». Таким чином, можна констатувати, що ПДВ є податком, який найчастіше та найбільше реформується в Україні.

У табл. 2 представлено підраховану кількість змін, які вносилися до податкового законодавства та стосувалися основних бюджетонаповнюючих податків. Так, слідом за ПДВ найбільше змін вноситься до податку на прибуток, а потім до ПДФО. Порівнюючи ці показники з періодом, коли Податковий кодекс ще не було прийнято, можемо стверджувати, що тенденції щодо реформування податкового законодавства збереглися.

Проблема нестабільності вітчизняного податкового законодавства полягає не лише у кількості внесення змін, але й в частоті їх внесення та періоді їх імплементації. Отже, багато змін, які стосувалися елементів податків, вносилися в законодавство поточного бюджетного року, а не наступного, як це передбачене вищезгаданим принципом стабільності. Зміни, внесені впродовж постреволюційних років, різко та кардинально змінювали дизайн вітчизняної податкової системи. Так, у 2014 році Законами України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» № 1621-VII та «Про запобігання фінансовій катастрофі та створення передумов для економічного зростання в Україні» № 1166-18 посеред бюджетного року було запроваджено справляння військового збору, змінено низку ставок важливих для наповнення бюджету податків, їхню податкову базу. Закон України «Про внесення змін до По-

¹ Міністерством фінансів України.

² Підрозділ 3 «Особливості оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення на митну територію України устаткування, обладнання та комплектуючих, що не виробляються в Україні, платниками податку – підприємствами суднобудівної промисловості та суб'єктами господарювання, які реалізують інвестиційні проекти, схвалені відповідно до Закону України «Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць».

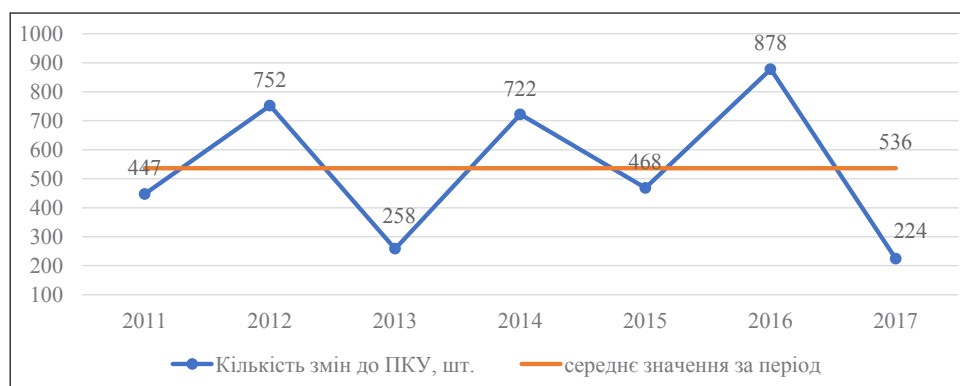


Рис. 1. Кількість змін, внесених до Податкового кодексу України, шт.

Джерело: підраховано автором за даними джерела [10]

Таблиця 2
Кількість змін, внесених до ПКУ, які стосуються ПДВ, податку на прибуток підприємств, ПДФО та акцизний податок, шт.

Рік	Сфера оподаткування				Разом за рік
	ПДВ	ППП	ПДФО	АЗ	
2011	77	120	56	13	266
2012	131	92	68	43	334
2013	41	16	6	20	83
2014	122	36	51	104	313
2015	134	28	36	41	239
2016	154	84	60	44	342
2017	28	29	17	18	92
Разом за податком	687	405	294	283	1669

Примітка: ППП – податок на прибуток підприємств; АЗ – акцизний податок

Джерело: підраховано автором за даними джерела [10]

даткового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року № 71-VIII (далі – Закон від 28 грудня 2014 року), вступивши в силу 1 січня 2015 року, тобто через декілька днів після його прийняття, повністю змінив податкову систему країни. Так, було знижено загальну кількість податків з 22 до 11, змінено процес їх адміністрування, зокрема Розд. III «Податок на прибуток підприємств» викладений у новій редакції, видалено низку інших розділів з Податкового кодексу. За таких умов суб'єкти господарювання просто не мали змоги та часу ознайомитися з новими правилами та здійснити прогнозування своєї фінансової діяльності.

Подібна ситуація виникла і в кінці 2015 року, коли приймався Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24 грудня 2015 року № 909-19 (далі – Закон від 24 грудня 2015 року). Його положення знову змінювали низку податкових ставок (переважно в бік збільшення) та розширювали податкову базу. Цікавим фактом є те, що цей Закон розроблявся та набрав чинності разом із Законом України «Про державний бюджет України на 2016 рік». Виник безпрецедентний випадок, коли всі показники бюджету прогнозувалися на основі ставок податків і зборів, які ще законодавчо не були встановлені. Тобто для того, щоб прийняти Закон про бюджет,

народні депутати були змушені в обов'язковому порядку приймати Закон від 24 грудня 2015 року.

Отже, впровадження останніх декількох років період імплементації податкових змін, які стосуються елементів податків, в Україні становить не більше 30 днів. Зокрема, нами підраховано, що в Україні період імплементації законодавчих змін в третій розділ ПКУ про податок на прибуток підприємств, які стосуються об'єкта оподаткування, податкової бази чи ставки податку, переважно не перевищує 30 днів, тоді як у розвинутих країнах ОЕСР він переважно більший 150 днів (рис. 2). Про це свідчить дослідження під назвою «Податкова визначеність», яке було підготовлене експертами МВФ та ОЕСР для країн G20 [11]. На Заході дослідження податкової визначеності сьогодні стає все актуальнішим, оскільки можливість передбачення податкової системи має вплив на фінансові рішення, які приймаються суб'єктами господарювання. За результатами вищезгаданого дослідження зроблено висновок, що частота внесення змін до податкового законодавства та величина періоду імплементації цих змін значно впливають на фінансове середовище та податкову визначеність суб'єктів господарювання. Якщо фінансове середовище часто та швидко змінюється, це провокує зниження зовнішніх та внутрішніх інвестицій, зростання неформального сектору тощо. У ході дослідження проведено опитування серед 724 приватних компаній із 62 країн світу щодо шляхів підвищення податкової визначеності. Результати опитування показали, що бізнес найефективнішим інструментом, який підвищить податкову визначеність суб'єктів господарювання, вважає зниження «частоти внесення змін до податкового законодавства», також ефективним інструментом вважається «оголошення змін в податковому законодавстві заздалегідь». На нашу думку, такі результати були отримані через те, що в умовах податкової невизначеності, яка спровокована нестабільністю законодавства, для суб'єктів господарювання зростають транзакційні витрати перебування в офіційному секторі економіки, оскільки їм постійно потрібно відслідковувати нововведення в оподаткуванні, інакше на них чекають штрафні санкції.

Перманентність змін в податковому законодавстві України найчастіше пов'язана з розбалансованістю державних фінансів, про яку нами було згадано раніше. Отже, щорічні зміни ставок оподаткування чи бази оподаткування того чи іншого податку переважно пов'язані з намаганнями вітчизняного уряду збалансувати бюджет. Одним із показників, які кількісно характеризують такі зміни, є показник стабільності податкової системи $V(t)$,

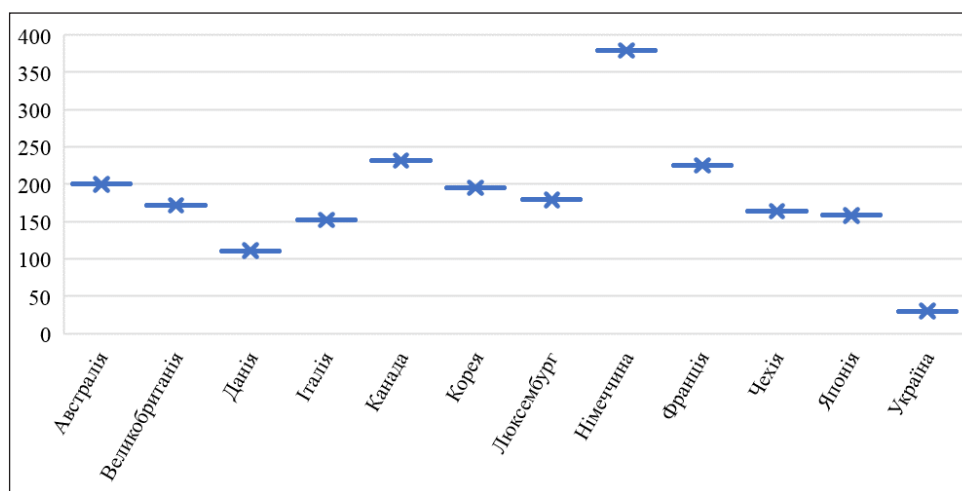


Рис. 2. Середній період імплементції податкових змін з податку на прибуток підприємств в Україні та деяких країнах ОЕСР, днів

Джерело: побудовано автором за даними джерел [10; 11]

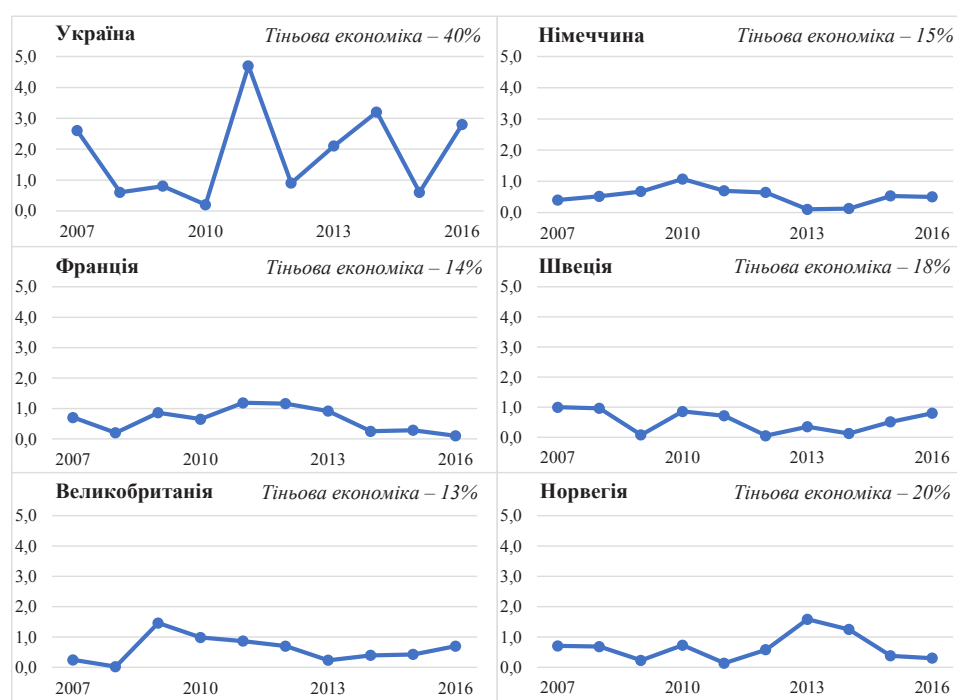


Рис. 3. Динаміка показника стабільності податкової системи в Україні та деяких розвинутих країнах Європи

Джерело: розраховано автором за даними джерел [13–15]

який відображає варіацію податкового тягаря та обраховується за формулою [12]:

$$V(t) = |T(t) - T(t - 1)|, \quad (1)$$

де T – це фактичне податкове навантаження;
 t – період часу.

На рис. 3 проілюстровано динаміку обрахованого нами значення показника стабільності податкової системи для України та декількох розвинутих країн Європи, де зафіксовано низький рівень тіньової економіки. Для останніх, як свідчать дані, характерною є стабільність податкової політики, що характеризується відсутністю різких змін в податковому навантаженні на економіку. Впродовж 2007–2016 років значення показника коливалося в Німеччині в межах 0,1–1,1 в. п., у Франції – 0,1–1,2 в. п., у Швеції – 0,1–1,0 в. п., у Великобританії – 0–1,5 в. п., у Норвегії – 0,1–1,6 в. п.

Отже, стабільність фіскального середовища цих країн підвищує податкову визначеність, даючи змогу бізнесу здійснювати середньострокове та довгострокове прогнозування своєї діяльності. Таке середовище є привабливим для довгострокових інвестицій та сприяє бажанню суб'єктів господарювання працювати в офіційному секторі економіки.

Значення розрахованого показника стабільності податкової системи в Україні коливається в межах 0,2–4,7 в. п., що свідчить про нестабільність фіскального середовища. Тобто вітчизняні підприємці змушені працювати в умовах податкової невизначеності, що зумовлює зростання загального рівня податкових ризиків. Як наслідок, це знижує інвестиційну привабливість України та стимулює перехід суб'єктів господарювання

в тіньовий сектор економіки для зниження податкової невизначеності та забезпечення стабільності в операційній діяльності.

Коли держава дозволяє собі перманентно не виконувати офіційно встановлені правила, зокрема порушує вищезгаданий принцип стабільності податкового законодавства, досить важко будь-якими діями стимулювати їх виконання суб'єктами господарювання, тому часто навіть позитивні зміни в законодавстві не мають ефекту на бажання платника податків сплачувати обов'язкові платежі. Яскравим прикладом цього служить реформування вітчизняним Урядом єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування задля детінізації фонду оплати праці. В Україні розмір його ставки до 2016 року для підприємців перебував у межах 36,7–49,7%, для працюючих – 3,6%, тоді як в Європі в середньому для роботодавців він становить 19–23%, для робітників ставка сильно коливається від 4% до 22% [16; 17].

У 2015 році передбачалося зниження ставок ЄСВ для підприємств, які виведуть заробітні плати своїх робітників з «тіні». Для цього встановлено особливий порядок такого зниження, а саме створювалася така спеціальна ставка, як ЄСВ із застосуванням понижуючого коефіцієнта 0,4 у разі виникання низки умов. Спочатку цих умов було чотири, але згодом, пересвідчившись, що їх виконання під силу лише тій частині суб'єктів господарювання, які є фінансово потужними, кількість умов було скорочено до трьох, а самі вони стали ліберальнішими. Загальна сутність цього нововведення полягала в тому, що, виводячи з «тіні» базу оподаткування, суб'єкт господарювання взамін отримував суттєве зниження ставки ЄСВ, що не змінювало значною мірою загальний розмір цього платежу до бюджету. Таким чином, від детінізації фонду оплати праці виграв суб'єкт господарювання, оскільки йому тепер не доводилося ризикувати, видаючи заробітну плату «в конвертах», а також не програвала держава, тому що розмір сплаченого ЄСВ не зменшувався. Здавалося, використання такого інструмента мало було би принести успіх в боротьбі з тіньовою економікою, проте отримані результати були невтішними. Номінальні обсяги фонду оплати праці штатних працівників в Україні зросли лише на 12%, середньомісячна заробітна плата в межах офіційної

економіки зросла на 21%. Такі результати були здобуті переважно за рахунок девальвації національної валюти, інфляції, річний показник якої становив 43%, а також росту офіційно встановленої мінімальної заробітної плати, яка збільшилась на 4% (табл. 3). Реальний фонд оплати праці скоротився внаслідок згорання виробництва, переходу суб'єктів господарювання в тіньовий сектор та появи невідконтрольних територій в Донецькій та Луганській областях. Причиною невдалої спроби детінізації заробітних плат стало те, що впродовж усього року представниками публічної влади велася безперервна розмова про шляхи подальшого реформування ЄСВ. За таких умов підприємці не поспішали показувати реальний розмір виплачуваних заробітних плат, оскільки не довіряли державі та побоювалися, що в наступному році законодавство може змінитися в бік зворотного збільшення ставки, що серйозно б вдарило по їх гаманцю.

Попри велику кількість застережень з боку наукової спільноти про можливі катастрофічні наслідки для фінансової стабільності Пенсійного фонду України, держава у 2016 році знову пішла назустріч бізнесу, остаточно знизивши ставку ЄСВ з 37% до 22% для підприємців, а також скасувавши ставку 3,6% для працюючих. Як і очікувалося, результат знову виявився незадовільним, значного рівня добровільної детінізації фонду оплати праці зафіксовано не було. Він зріс лише на 17% за збільшення мінімальної заробітної плати на 13% та річної інфляції у 12,4%. Натомість, згідно з підрахунками ПФУ, втрати надходжень ЄСВ внаслідок зниження ставки становили близько 96,4 млрд. грн., розмір дефіциту ПФУ зріс до раніше не бачених 81,7 млрд. грн., що становило 3,4% ВВП [18].

Це не залишало вибору діючому українському уряду, тому 1 січня 2017 року відбулося шокове підвищення мінімальної заробітної плати з 1 438 грн. до 3 200 грн., що привело до часткової детінізації заробітної плати. Так, фонд оплати праці за півріччя 2017 року склав 306,5 млрд. грн., тобто 63% річного показника 2016 року. Таким чином, можна констатувати, що в умовах українського сьогодення добровільної з боку бізнесу детінізації економіки досягнути вкрай важко, тому на цьому етапі виправданими є адміністративні методи детінізації з боку держави, такі як законодавче підняття

Таблиця 3

Розмір фонду оплати праці та середньомісячної заробітної плати штатних працівників в Україні

Рік	Фонд оплати праці штатних працівників, млн. грн.		Середній розмір місячної заробітної плати, грн.		Розмір мінімальної заробітної плати в середньому за рік, грн.	
	номін.	темп росту (до поперед. року)	номін.	темп росту (до поперед. року)	номін.	темп росту (до поперед. року)
2010	277 046	–	2 239	–	888	–
2011	320 331	1,16	2 633	1,18	963	1,08
2012	369 388	1,15	3 026	1,15	1 098	1,14
2013	382 817	1,04	3 265	1,08	1 153	1,05
2014	374 163	0,98	3 480	1,07	1 218	1,06
2015	418 437	1,12	4 195	1,21	1 270	1,04
2016	489 328	1,17	5 183	1,24	1 438	1,13

Примітка 1: дані наведено по підприємствах, установах, організаціях та їхніх відокремлених підрозділах з кількістю найманих працівників 10 і більше осіб;

Примітка 2: у 2014 році дані наведено без урахування АР Крим та м. Севастополя; у 2015–2016 роках – без урахування АР Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції

Джерело: розраховано автором за даними джерела [13]

мінімальної заробітної плати. Проте використання такого інструмента є обмеженим у кількості, оскільки його часте використання може мати протилежний ефект.

Ще одним фіскальним заходом, який ілюструє неможливість детінізації економіки шляхом швидких змін, є спроба запровадження податкового компромісу, який також часто називався податковою амністією [19]. Саме так вітчизняний уряд у 2015 році намагався легалізувати раніше приховані підприємцями доходи. Сутність податкового компромісу полягала в тому, що суб'єкти господарювання, які раніше ухилялися від оподаткування шляхом заниження податкового зобов'язання з ПДВ чи податку на прибуток підприємств, мали законний механізм уникнення фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року, але в межах 1 095 днів. Для цього їм слід подати до ДФС уточнюючий розрахунок та сплатити 5% від суми, яку вони заборгували. Після отримання такого розрахунку ДФС приймало рішення щодо необхідності проведення документальної позапланової перевірки. За результатами податкового компромісу із запланованих 3 млрд. грн. бюджет поповнився лише на 793,9 млн. грн. Так, цим інструментом виявили бажання скористатися 8 174 суб'єкти господарювання, а скористалися 6 152 [20].

На нашу думку, причини недосягнення бажаних результатів знову ж таки полягають у механізмі реалізації цієї реформи. Перш за все можливість подати такого розрахунку тривала лише 3 місяці (з 17 січня до 16 квітня 2015 року включно). Більшість суб'єктів господарювання зайняла вичікувальну позицію, очікуючи на перші прояви практики щодо застосування податкового компромісу. Це пов'язане з вищезгаданою недовірою до держави загалом та контролюючих органів зокрема, а також з особливостями закону, який встановлював податковий компроміс. У ньому обумовилося закриття кримінального провадження лише за застосування податкового компромісу по ст. 212 Кримінального кодексу України, проте на практиці ухилення від оподаткування часто є наслідком інших кримінальних правопорушень, таких як фіктивне підприємництво (ст. 205), підробка документів (ст. 366), легалізація (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом (ст. 209). Згідно з його положеннями прийняття заяви про податковий компроміс прийняття рішення щодо потреби проведення перевірки для визначення донарахованої в уточнюючому розрахунку суми цілком залежало від посадових осіб органів ДФС, тобто існував ризик корупційних вимогань.

Отже, як показує проведене нами дослідження, хоча фіскальне інституційне середовище й має швидко реагувати на зміни у соціально-економічних процесах, необхідно, щоб таке реагування відбувалося в умовах загальної стабільності формальних правил. Часте та поспішне реформування податкового законодавства провокує недовіру з боку суб'єктів господарювання до держави та не дає їм змогу ефективно планувати свою діяльність. За умов загальної нестабільності формальних фіскальних інституцій навіть зміни, спрямовані на покращення умов функціонування бізнесу не призводять до детінізації економіки. Це пов'язане з неформальною «інституційною спадщиною» (ті неформальні правила поведінки у сфері оподаткування, які формувалися впродовж усієї історії України), згідно з якою бізнес розглядає державу не як надійного рівноцінного партне-

ра, а як Левіафана³, який задовольняє виключно власні інтереси та залежно від своїх фінансових потреб встановлює та змінює формальні правила. Зміна наявних неформальних фіскальних інституцій в Україні потребує тривалого часу та забезпечення стабільності і прогнозованості офіційного фіскального законодавства, що б дало змогу підвищити податкову визначеність. Бізнес повинен бути впевненим, що нестача коштів в бюджеті внаслідок загальної неефективності державного сектору не вирішуватиметься лише шляхом швидких та непередбачуваних змін до законодавства, які спрямовані на збільшення податкового навантаження.

Висновки. За результатами дослідження можна сформулювати такі висновки.

Аналіз законодавчого регулювання фіскального середовища в Україні засвідчив його перманентну нестабільність. Така тенденція простежується як на ранніх стадіях розвитку податкової системи України, так і після прийняття Податкового кодексу. Проведені нами підрахунки показали, що впродовж 2011–2017 років до Податкового кодексу України внесено загалом 3 749 змін, поправок та доповнень. Тобто в середньому за рік норми податкового законодавства зазнають 536 змін, трапляється так, що одна і та ж норма змінюється впродовж одного року декілька разів. Часті зміни податкового законодавства в Україні знижують ефективність короткострокового бюджетного планування та унеможливають середньострокове та довгострокове планування. Отже, зміни до Закону «Про державний бюджет України» в середньому вносяться частіше одного разу на місяць.

Впродовж останніх років період імплементації податкових змін, які стосуються елементів податків, в Україні становить близько 30 днів, тоді як у розвинутих країнах ОЕСР він переважно більший за 150 днів. Це в сукупності з частими змінами податкового законодавства знижує податкову визначеність в Україні.

Динаміка розрахованого нами показника стабільності податкової системи засвідчила, що податкове середовище в розвинутих країнах з низьким рівнем тіньової економіки є значно стабільнішим, ніж в Україні. Це знижує інвестиційну привабливість нашої країни. Часті та різкі зміни податкового тягаря для суб'єктів господарювання означають відсутність можливості ефективного планування своєї фінансової діяльності. У таких умовах для них вигіднішим є функціонування в тіньовому секторі економіки, де трансакційні витрати та податкові ризики стають меншими.

Непослідовність фіскальної політики держави та нестабільність фіскального інституційного середовища, яка має місце через постійне порушення державою офіційно задекларованого принципу стабільності податкового законодавства, призвели до ситуації, коли навіть позитивні для суб'єктів господарювання зміни в законодавстві не мають значного ефекту на бажання платника податків сплачувати обов'язкові платежі. Отже, низка проведених вітчизняним урядом реформ, які покращували умови для бізнесу та мали на меті детінізацію економіки, не привели до бажаних результатів. Більше того, наслідком нестабільності фіскального законодавства є його недосконалість. Поспішно змінене законодавство найчастіше має низку неточностей та не приводить до бажаних результатів, тому воно продовжує змінюватися. Таким чином, виникає своєрідний мультиплікативний ефект «нестабільність→недосконалість→нестабільність».

³ Держава Левіафан в роботах Т. Гоббса та Дж. Бьюкенена розглядається як держава, що є всемогутньою, абсолютним злом для суспільства. Влада в такій державі зосереджується у руках одного або групи осіб.

Список використаних джерел:

1. Бізнес-середовище в Україні у 2004 році. Економічне дослідження Світового банку. URL: http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/8e02dd004b5f7a259c9ebd6eac26e1c2/IFC_Ukraine_BE_Survey_2004_ukr.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=8e02dd004b5f7a259c9ebd6eac26e1c2
2. Бізнес-середовище в Україні у 2003 році. Економічне дослідження Світового банку. URL: http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/88a393804b5f7a219c8ebd6eac26e1c2/IFC_Ukraine_BE_Survey_2003_ukr.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=88a393804b5f7a219c8ebd6eac26e1c2
3. Про податок на додану вартість: Закон України від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР (із внесеними змінами і доповненнями). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80>
4. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України (в редакції Закону України від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80>
5. Про прибутковий податок з громадян: Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року № 13-92 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/13-92>
6. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003 року № 889-IV (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/889-15>
7. Про акцизний збір: Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року № 18-92 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/18-92>
8. Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби: Закон України від 15 вересня 1995 року № 329/95-ВР (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/329/95-%D0%B2%D1%80>
9. Веб-сайт Українського кризового медіа-центру. URL: <http://uacrisis.org/ua/29736-29736>
10. Податковий кодекс України; в редакції від 1 січня 2018 року № 2755-17. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>
11. Tax certainty. IMF and OECD Report for the G20 Finance Ministers. 2017. URL: <http://www.oecd.org/tax/g20-report-on-tax-certainty.htm>
12. Балацкий Е., Гусев А. Стабильность налоговой системы и ее влияние на экономический рост. Общество и экономика. 2005. № 2. С. 100–119.
13. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>
14. Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>
15. Revenue Statistics 1965–2016. Special feature: complementary indicators of tax revenues. OECD Publishing, 2017. URL: <http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-2522770x.htm>
16. Social Security Programs throughout the World: Europe, 2014. URL: <https://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2014-2015/europe/ssptw14europe.pdf>
17. Social Security Programs throughout the World: Europe, 2016. URL: <https://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2016-2017/europe/ssptw16europe.pdf>
18. Офіційний веб-сайт Пенсійного фонду України. URL: <http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/index>
19. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу: Закон України від 25 грудня 2014 року № 63-VIII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/63-19>
20. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://kh.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/198466.html>

НЕСТАБИЛЬНОСТЬ ЗАКОНОДАТЕЛЬНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ФИСКАЛЬНОЙ СРЕДЫ КАК ЭНДОГЕННЫЙ ФАКТОР ТЕНИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ УКРАИНЫ

Аннотация. Цель статьи заключается в освещении проблемы нестабильности формальных фискальных институций в Украине как фактора, который мешает субъектам хозяйствования функционировать в официальном секторе экономики. Проанализированы частота и количество изменений, которые вносились в налоговое законодательство Украины до и после принятия Налогового кодекса. Определено, какие налоги в Украине чаще всего реформируются, а также период имплементации налоговых изменений, касающихся объекта налогообложения, налоговой базы и ставки налога на прибыль предприятий в Украине. Рассчитана, исследована динамика показателя стабильности налоговой системы Украины. Доказана низкая эффективность фискальных мер детенизации экономики в условиях нестабильности фискальной среды.

Ключевые слова: стабильность, налоги, теневая экономика, детенизация экономики, Налоговый кодекс, бюджет, фискальные институции.

INSTABILITY OF THE LEGISLATIVE REGULATION OF THE FISCAL ENVIRONMENT AS AN ENDOGENOUS FACTOR CONTRIBUTING THE SHADOW ECONOMY IN UKRAINE

Summary. The purpose of the article is to highlight the problem of instability of the formal fiscal institutions in Ukraine, as a factor that prevents business entities from operating in the official sector of the economy. It was analyzed the frequency and the number of changes that were made to the tax legislation of Ukraine before and after the adoption of the tax code. It is determined which taxes in Ukraine are most often reformed. It is also determined the implementation period of tax changes relating to the object of taxation, the tax base and the rate of the corporate income tax in Ukraine. The dynamics of the stability indicator of the tax system of Ukraine was calculated and investigated. It was proved the low efficiency of fiscal measures of economy unshadowing in conditions of instability of the fiscal environment.

Key words: stability, taxes, shadow economy, economy unshadowing, tax code, budget, fiscal institutions.