



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

Skattereformer och makroekonomisk stabilisering under transition i Ukraina

Nationalekonomiska institutionen

Lunds Universitet

September 2005

Magisteruppsats
Handledare: Yves Bourdet

Författare: Charlotta Meuller
Sofia Svensson

Sammanfattning

Sedan Ukrainas självständighetsförklaring 1991 har landet arbetat med att reformera sin ekonomi till ett mer marknadsekonomiskt system. Denna process innefattar en mängd olika aspekter att ta hänsyn till som har stora effekter på ekonomin. I denna uppsats har vi valt att analysera en del av de otaliga reformer som finns, nämligen hur väl Ukraina har lyckats med sina skattereformer i syfte att införa marknadsekonomi i landet. Dessutom ämnar vi besvara frågan vilka effekter som skattereformerna har haft på landets ekonomi med fokus på hur statens intäkter förändrats samt utvecklingen av den makroekonomiska variabeln inflation och landets budgetunderskott. För att kunna besvara den förstnämnda frågan har vi använt oss av befintlig teori om den finanspolitiska transformationsprocessen samt analyserat skattebördan, skattestrukturen samt skattesatserna i Ukraina. Vi har dessutom tittat på de skattereformer som genomförts i landet. För att sedan kunna analysera de effekter som skattereformerna har haft på Ukrainas ekonomi, har vi tittat på historisk data över hur Ukrainas inflation respektive budgetbalans utvecklats över tiden.

Vår slutsats är att landets skattereformer inte lett till någon nämnvärd intäktshöjning till statens budget som önskvärt. Trots flertalet lyckade reformer behöver landet bearbeta skattelagarna och skatteadministrationen ytterligare så att skattesystemet blir enklare och mer transparent. De intäktsförluster som skatterna bidragit till har lett till stora budgetunderskott i Ukraina. Denna obalans har staten, på grund av en svagt utvecklad banksektor, finansierat genom att låna från centralbanken, ett faktum som haft förödande konsekvenser för Ukrainas ekonomi, då landets inflation skjutit i höjden.

Innehållsförteckning

1.	Inledning.....	5
1.1	Syfte.....	6
1.2	Avgränsning.....	6
1.3	Metod.....	7
1.4	Disposition.....	7
2.	Den finanspolitiska strukturen i socialistländer.....	9
2.1	Intäktssidan.....	10
2.2	Utgiftssidan.....	11
2.3	Banksystemet.....	12
3.	Socialistländerns finanspolitiska transformationsprocess.....	13
3.1	Intäktssidan.....	14
3.1.1	Skattereformering.....	14
3.1.2	Skatteadministration.....	17
3.2	Utgiftssidan.....	19
3.3	Banksystemet.....	19
4.	Ukrainas finanspolitiska struktur.....	21
4.1	Ukrainas skattereformering.....	21
4.2	Olika Skatteformer.....	23
4.2.1	Personlig inkomstskatt.....	24
4.2.2	Företagens vinstskatt.....	24
4.2.3	Mervärdesskatten.....	26
4.2.4	Punktskatt.....	26
4.2.5	Övriga skatter.....	27
4.3	Skatteadministration.....	28
4.4	Banksystemet i Ukraina.....	29

5.	Effekter av Skattereformen.....	31
5.1	Effekter av Ukrainas skatteintäkter.....	31
5.2	Makroekonomiska effekter.....	37
5.2.1	Budgetbalansen.....	38
5.2.2	Inflation.....	40
6.	Slutsats.....	41
7.	Källförteckning.....	44
7.1	Publicerade källor.....	44
7.2	Elektroniska källor.....	45

1. Inledning

Övergången från planekonomi till ett marknadsekonomiskt styre är en väldigt komplex process då hela det ekonomiska systemet måste ställas om och många olika aspekter måste beaktas samtidigt. För att transformationen ska lyckas krävs det bland annat att ett nytt legalt regelsystem inrättas, att statens roll omdefinieras samt att det sker en omfattande privatisering av de statligt ägda företagen. Behovet av ett enkelt och stabilt skattesystem är även fundamentalt för att övergången till marknadsekonomi ska lyckas. Samtidigt som reformerna genomförs är det av yttersta vikt att medborgarna i landet stödjer övergången, ett faktum som annars tillintetgör landets förmåga att införa ett lyckat marknadsekonomiskt system.

I samband med Ukrainas självständighetsförklaring 1991 började en ny fas i landets historia. Viljan att reformera ekonomin till ett marknadsekonomiskt system var stor och processen har pågått alltsedan landet bröt sig ur det sovjetiska styret. Transformationen har för Ukrainas del varit svår och tidskrävande och är långtifrån slutförd. Landet har, sedan självständigheten, fått utstå mycket i form av hyperinflation, hög arbetslöshet och stagnerad tillväxt, vilket beror på en mindre lyckad reformeringsprocess. Det är först under de senaste åren som landet har klarat av att stabilisera ekonomin. Framtiden ser idag ljusare ut för Ukraina än vad den gjort på väldigt länge, något som ökat förhoppningen om att ett framtida medlemskap i EU kan vara möjligt.

1.1. Syfte

Syftet med vår uppsats är att med hjälp av befintlig teori och historisk data redogöra för och analysera hur väl Ukraina har lyckats med genomförandet av sin skattereformering samt vilka effekter denna skattemässiga strukturomvandling har haft på landets makroekonomiska variabler. De frågor vi ämnar besvara i denna uppsats är:

- I vilken utsträckning Ukraina har lyckats med de skattereformer som har utförts med syftet att bli mer marknadsanpassat.
- Vilka effekter omstruktureringen av Ukrainas skattesystem har haft på statens intäkter, landets budgetbalans och dess inflation.

1.2. Avgränsningar

Ett lands transformation från socialiststyre till marknadsekonomi är en vidomfattande process bestående av ett obegränsat antal områden i ekonomin som måste utvecklas och förändras. Att skriva om, eller ens omnämna, alla dessa i vår uppsats vore alltför omfattande varför vi har valt att koncentrera oss på Ukrainas finanspolitiska transformation, i synnerhet landets skattesystem. Viktigt att ha i åtanke då uppsatsen läses är att alla de olika komponenterna i ett lands ekonomi starkt påverkar varandra.

Effekterna när det gäller den finanspolitiska transformationen i ett land är givetvis otaliga, i Ukraina inget undantag. Vi har emellertid i uppsatsen avgränsat det till att se hur skattereformen i Ukraina har påverkat landets skatteintäkter, budgetbalans och inflation. Anledningen till att vi valt att se på hur skattereformen har påverkat just de makroekonomiska variablerna budgetbalans och inflation beror på de direktsamband som förekommer dem emellan.

1.3 Metod

För möjligheten att besvara den ovan nämnda frågeställningen, redogörs för den teori som finns angående ett lands finanspolitiska transformationsprocess. Därefter applicerar vi teorin på Ukraina och analyserar vilka åtgärder, med fokus på dess skattesystem, som landet bör ta hänsyn till för att på bästa sätt reformera ekonomin till ett marknadsekonomiskt system. Genom att mer ingående analysera hur skattestrukturen, skattebördan samt de olika skattesatserna har utvecklats i Ukraina kan vi se vilka skattereformer som genomförts i landet. Då betydelsen av ett fungerande banksystem är stort för att förhindra att negativa makroekonomiska effekter drabbar landet under dess reformering, inkluderas även en analys av hur bankerna utvecklats i Ukraina. Slutligen konstaterar vi vilka effekter skattereformerna har haft på Ukrainas ekonomi. Detta görs med hjälp av befintlig data över hur skatteintäkterna, budgetunderskottet och inflationen utvecklats över tiden.

1.4 Disposition

Uppsatsen består av sammanlagt sju kapitel. I kapitel 2 redogörs för den finanspolitiska strukturen i socialistländer och består av tre delar; intäktssidan, utgiftssidan samt banksystemet. Intäktssidan tar upp de skatter som är vanligast förekommande i socialistländer medan utgiftssidan ger en bild av statens roll i planekonomier. I kapitlets sista del förklaras hur banksystemet är uppbyggt i dessa länder. Kapitel 3 beskriver socialistländernas finanspolitiska transformationsprocess och är indelat i tre stycken; intäktssidan, utgiftssidan samt banksystemet. I det första stycket redogörs för skattereformeringen i planekonomier, hur reformen kan genomföras samt vilka aspekter som är viktiga att ta hänsyn till. Stycket avslutas med en jämförelse av skatteadministrationen i ett socialistland och administrationen i en marknadsekonomi. Därefter beskriver vi, i stycket utgiftssidan, betydelsen av att reformera och effektivisera den offentliga sektorn. I kapitlets sista stycke presenteras vikten av att transformera banksystemet till ett mer marknadsekonomiskt system. Nästa kapitel, 4, heter Ukrainas finanspolitiska struktur där det första stycket behandlar de skattereformer som genomförts i Ukraina. Det andra stycket i detta kapitel beskriver de fyra största skatterna; personlig inkomstskatt, företagets vinstskatt, mervärdesskatt och punktskatt samt gör en kort beskrivning av de övriga skatterna som finns i landet såsom arbetsgivaravgifterna och skatter

på handel och direktinvesteringar. Skatteadministrationen heter stycket som följer och beskriver hur skatteadministrationen utvecklats i Ukraina. I kapitlets sista stycke analyseras hur banksystemet fungerar i landet. Kapitel 5, Effekter av skattereformen, är indelat i två stycken; Effekter av Ukrainas skatteintäkter och Makroekonomiska effekter. I det förstnämnda stycket tittar vi på skatternas utveckling över tiden och analyserar hur statens intäkter påverkats av de olika skattereformer som genomförts i Ukraina. I kapitlets sista stycke analyseras skattereformernas inverkan på Ukrainas ekonomi, med tyngdpunkt på landets budgetbalans och inflation. I kapitel 6 besvarar vi de frågor vi ställde i uppsatsens början. I uppsatsens sista kapitel återfinns den litteratur och de källor som vi använt oss av.

2. Den finanspolitiska strukturen i socialistländer

Ett ekonomiskt system reflekterar de olika värderingar, förväntningar och mål som är specifikt för en viss kultur eller ideologi. I länder med ett socialistiskt styre kännetecknas den ekonomiska strukturen framförallt av avsaknaden av marknadsbaserad prisreglering och en omfattande offentlig sektor. Företagen är i dessa länder statligt ägda och all form av produktion, försäljning och varudistribution kontrolleras av regeringen, vilket gör att det bland landets företagare inte finns tillstymmelse till vinstintresse. Den statliga kontroll som genomsyrar socialistländerna medför att all form av individuellt och effektivt initiativtagande i samband med ekonomiska aktiviteter i dessa länder uteblir, vilket i sin tur torde ha en starkt hämmande effekt på ländernas utveckling och tillväxt. Den i dessa länder starka antiindividualism och motviljan till privat ägande har sin grund i den socialistiska ideologin om ett klasslöst samhälle.

En av komponenterna i det ekonomiska systemet är den för varje lands oundgängliga finanspolitik, i vilken ingår en regerings avväganden i fråga om dess intäkter och utgifter i syfte att styra landets ekonomi och hålla stabilitet i form av låg arbetslöshet och inflation. Finanspolitikens intäktssida består, något förenklat, av ett lands skatter medan utgiftssidan är det statliga skydd, i form av skola, vård och omsorg, infrastruktur etc. som staten erbjuder sina medborgare. Då banksektorn, i vilken inkluderas kommersiella banker och centralbanken, är ett viktigt, för att inte säga avgörande, komplement till ett lands finanspolitiska system, ingår även en mer djupgående beskrivning av denna i vår uppsats. Nedan följer en beskrivning av finanspolitikens strukturella uppbyggnad och banksystemet i de forna socialistländerna.

2.1 Intäktssidan

Ett grundläggande element i ett lands ekonomiska struktur är dess skattesystem, som utgör en del av den finanspolitiska sektorn. Detta system gav i de forna socialistländerna ett relativt ostrukturerat och planlöst intryck, egenskaper som grundade sig på flertalet faktorer. Bland annat var systemen av ”dold” karaktär i den bemärkelsen att individer i flertalet fall inte var medvetna om att de betalade skatt. Förhandlingarna skedde ovanför huvudet på skattebetalarna och olika former av regleringar kom sällan till deras kännedom. Dessutom gjordes skattejusteringar i allmänhet retroaktivt, efter statens utgiftsbehov, och omfattningen av ett företags skatteplikter berodde i stor utsträckning på dess förhandlingsförmåga snarare än, som i marknadsekonomier, på landets skattelagar. Ett faktum som hade en förenklande inverkan på planekonomiers skattesystem var att frågor rörande skattesystemet sköttes på central basis, vilket gav politiker en enhetlig översikt på skattebetalarna. Arbetstagarnas löner sattes och justerades av staten vilket fick till följd att skatter som inkomstutjämnande verktyg inte var av större betydelse.

De tre vanligast förekommande skatterna i de forna socialistländerna och även de mest betydelsefulla intäktskällorna var företagens vinstskatt, omsättningsskatter och arbetsgivaravgifter, där skattebetalarna utgjordes av statligt ägda företag. Den personliga inkomstskatten, som i marknadsekonomier är den viktigaste skatten, utgjorde i dessa länder emellertid en relativt liten andel.

Omsättningsskatter: Denna skatt baseras på ett företags försäljningsintäkter och är en flerstegsskatt i den bemärkelsen att den betalas av alla led. Detta innebär att ju fler företag en vara passerar innan försäljning desto mer skatt beläggs varan med. De i socialistländerna förekommande omsättningsskatterna bestod av hundratal, ibland tusentals, skattesatser, vilket gjorde dem komplexa och ineffektiva och de var vanligtvis belastade med flertalet skattelättnader. Dessutom stred de mot skattesystemets grundläggande rättvise- och effektivitetsaspekter, då de genom att beskatta hela omsättningen gav upphov till orättvis behandling. Det finns emellertid även fördelar med denna form av beskattning varav en är att kalkylering av inputkostnaderna inte är nödvändig då hela omsättningen och inte bara mervärdet beskattas. Detta innebär i sin tur att insamlingen av skatten var relativt lättadministrerad.

Arbetsgivaravgifter: Denna skatt betalas av arbetsgivaren för de anställdas räkning och var i de forna socialistländerna, näst efter omsättningsskatterna, den mest betydelsefulla intäktskällan. Skatteindrivandet skedde på företagsbasis och skattens enda egentliga syfte i dessa länder var att skapa flexibilitet mellan statens intäkter och utgifter.

Företagens vinstskatt: I de forna socialistländerna togs denna skatt huvudsakligen ut på företagets bruttovinst och egendomsinnehav. Förutom att bidra med intäkter, användes denna skatt även av staten som ett hjälpmedel för att reglera företagets vinster. Skatterna låg vanligtvis på mellan 50 och 60 %, och i vissa länder var den utformad som en progressiv skatt med marginalräntor som i vissa fall uppgick till 100 %. Men dessa i lagen inskrivna skattesatser efterföljdes långt ifrån alltid då omfattningen av skatter istället reglerades genom förhandlingar. En faktor som leder till stora skillnader mellan företagets vinstskatt i socialistländer och den i marknadsekonomier är att de flesta företag i socialistländerna är statligt ägda till skillnad från marknadsekonomier där företagen vanligtvis är privatägda.

Inkomstbeskattning: I en centraliserad planekonomi där merparten av arbetskraften utgörs av individer som i någon form har staten som arbetsgivare är behovet av skatter som distributionsverktyg litet. Att så är fallet har att göra med att lönesättningen i ett sådant land huvudsakligen sker centralt vilket tenderar att leda till ett relativt rättvist och jämlikt lönesystem.

2.2 Utgiftssidan

Det finns ett flertal förklaringar till varför statens utgifter i planekonomier är märkbart högre än i de ekonomier där fri konkurrens råder. Först och främst utgörs planekonomier av en omfattande offentlig sektor som bland annat beslutar vad företagen i landet ska producera, hur mycket samt med vilka råvaror. Det är även staten i dessa länder som avgör vilka företag som får stanna kvar på marknaden. Företagens produktionsmål uttrycks i dessa länder ofta i termer av volym och inte som vinst, vilket ger starka incitament för företagen att till exempel endast producera tunga produkter som ingen har nytta av. Dessa ovannämnda förklaringar bidrar till att de ekonomiska aktiviteterna i planekonomier blir ineffektiva och att statens utgifter blir större än nödvändigt. Ytterligare en orsak till de höga utgifter som kännetecknar den offentliga sektorn i planekonomier är de subventioner som betalas ut till landets invånare och

till de statligt ägda företagen. Den fördel som förknippas med ett statligt styrt system är att arbetslösheten, åtminstone i teorin, helt kan elimineras. Eftersom det är staten som kontrollerar resurserna och lönerna i ekonomin kan dessa fördelas på ett sätt så att alla får arbete.

2.3 Banksystemet

Till skillnad från bankerna i marknadsekonomier har bankerna i socialistländer en passiv roll. Banksystemet i centralstyrda länder karaktäriseras av ett monopolistiskt banksystem, där de specialiserade institutionerna såsom sparande- och investeringsbanker fungerar som avdelningar till banken utan någon som helst självständighet och konkurrensförmåga. Den monopolistiska banken verkar i dessa ekonomier dels som centralbank, dels inom de kommersiella bankernas verkningsområden, ett faktum som försvårar för staten att upprätthålla en stabil penningpolitik. I dessa ekonomier är det, till skillnad från marknadsekonomier, staten och inte bankerna som styr över de finansiella transaktionerna. Bankerna fungerar således som instrument där staten kanaliserar intäkterna som kommer från skatter, konsumenternas sparande och företagens vinster till antingen budgeten eller till de statligt ägda företagen. Detta innebär hinder för incitamentet att skapa ett effektivt banksystem, med vilket menas att bankerna har en tillfredsställande reglering, övervakning, revisionsarbete och betalningssystem.

3. Socialistländernas finanspolitiska transformationsprocess

Begreppet transformation innebär att ett land ersätter ett ekonomiskt system med ett annat, något som för de central- och östeuropeiska länderna i början på 90-talet innebar ett skifte från ett planekonomiskt socialiststyre till det mer moderna och effektiva marknadsekonomiska systemet. En transformationsprocess kan delas in i en mikroekonomisk transformation och en av mer makroekonomisk karaktär. Den förstnämnda utgörs av skapandet av marknadsorienterade institutioner med hjälp av privatisering av tidigare statligt ägda företag medan den senare består av att utveckla makroekonomiska institutioner, då framförallt inom bank- och finansväsendet samt att skapa nya regler för landets penning- och finanspolitik.¹ Viktigt för ett land att tänka på är att samtliga komponenter i en transformationsprocess hänger samman och påverkar varandra. Utformningen av ett lands skatter är till exempel i hög grad beroende av ifall företagen i landet är privat eller statligt ägda vilket innebär att ett lands skattereformering och privatiseringsprocess är starkt åtföljande. Syftet med en transformation är att den för landet ska leda till positiva effekter i form av ekonomisk tillväxt och stabilitet, ökad social välfärd, en mer välorganiserad politik, en för landet ökad internationell konkurrenskraft etc.

För att denna vidomfattande transformationsprocess ska anses vara fullständig krävs, som tidigare har nämnts, en omstrukturering av landets finanspolitik. Detta innebär bland annat utvecklingen av ett effektivt och rättvist skattesystem och en omdefiniering av statens roll i fråga om dess inverkan på produktion och arbete samt en reducering av den offentliga sektorn. Dessutom kräver en transformation till marknadsekonomi att det monopolistiska banksystemet slopas. Resultatet av reformerna skiljer sig markant mellan transformationsländerna där somliga länder har haft en betydligt mer lyckad övergång än

¹ Gregory och Stuart, 2001

andra. Detta beror till stor del på landets initiala tillstånd, deras olika förutsättningar, hur transformationsvänlig regering är etc.

3.1 Intäktssidan

De tre mest grundläggande syftena med beskattning är att (i) finansiera de offentliga utgifterna, (ii) medverka till ökad ekonomisk stabilitet och tillväxt i landet samt (iii) att utjämna rådande inkomstskillnader. För staten innebär det ofta att göra avvägningar mellan dessa olika syften, då till exempel ekonomisk tillväxt och rättviseaspekten anses vara i konflikt med varandra. Dessa, för skatterna, tre betydelsefulla uppgifter, där vi i uppsatsen fokuserar på hur Ukraina har lyckats med att uppfylla syftet om ekonomisk stabilitet i form av inte alltför hög och varierande inflation samt finansieringen av de offentliga utgifterna, gör behovet av ett väl fungerande skattesystem i ett modernt samhälle stort.

3.1.1. Skattereformering

Skattereformeringen i de forna socialistländerna har en central roll i omvandlingen av det ekonomiska systemet, varför den ofta pådrivs av internationella organ så som IMF och Världsbanken. Att reformering av skattesystemet är oundgänglig vid en transformation beror på att skattesystemet i ett socialistiskt land är oförenligt med en marknadsekonomi, att en skattereformering stödjer och underlättar för genomförandet av andra ekonomiska reformer samt att en skattereform är fundamental för makroekonomisk stabilitet, inte minst under själva förändringsfasen². Med makroekonomisk stabilitet menas låg inflation och arbetslöshet samt att budgetbalansen är under strikt kontroll.

Hur en skattereformering bör genomföras beror i stor utsträckning på flertalet landsspecifika egenskaper, varför det inte existerar någon reformeringsmall som alla länder rekommenderas att följa. I teorin görs dock ett antal mer eller mindre distinkta indelningar av tänkbara tillvägagångssätt för länderna att följa i reformeringen av dess skattesystem. En av dessa indelningar består av å ena sidan en efterbildning och imitation av det moderna

² Tanzi, 1992

skattesystemet, å andra sidan av en metod där landet formaterar ett skattesystem skräddarsytt efter en ekonomi under förändring. En annan indelning, som också är den vanligast förekommande, är att ett land väljer mellan en så kallad ”chockterapi”, vilket innebär en strategi där reformerna genomförs mer eller mindre simultant eller en stegvis implementering. Oavsett vilken metod som ett land väljer att följa kan processen i teorin delas in i tre distinkta faser. I det första delmomentet utarbetas önskvärda skattelagar, i den andra ges de utarbetade lagarna ett legalt berättigande för att slutligen, i fas tre, implementera lagarna på samhället. I en skattereformering ingår dessutom ett flertal aspekter för landet att ta hänsyn till, vilka gäller genomgående för varje skattereformering:

- *Anpassad och lämplig intäktsstorlek*
- *Neutralitet och effektivitet:* En skatt bör vara neutral i den bemärkelsen att den inte påverkar individernas konsumtionsmönster i någon större utsträckning. Detta kan förebyggas genom att skatten huvudsakligen läggs på varor med en relativt oelastisk efterfråga, såvida inte skatten har till syfte att påverka konsumtions- eller produktionsmönstret, så som exempelvis pigoutskatte.
- *Sänkta Skattesatser:* Ett mål är att sänka skattesatserna och bli mer konsekvent vid beskattningen.³
- *Enkelhet:* Ett skattesystem bör vara så okomplicerat och lättförståeligt som möjligt. I och med en förenkling av skattesystemet minskar den intäktsförlust som uppstår till följd av en komplicerad och rörig administration.
- *Rättvishet:* Viktigt att ta hänsyn till i frågan om skatter är rättviseaspekten. Här ingår även att med stor tillförsikt punktbeskatta specifika varor och tjänster då detta lätt leder till orättvisor och snedvridningar.
- *Stabilitet:* Skattesystemet måste vara tillförlitligt och stabilt i den bemärkelsen att inte för många ändringar görs.
- *Bredare skattebaser*

Viktigt för ett land att tänka på då de reformerar sitt skattesystem är, som tidigare har tagits upp, att de sker med incitamentet att hålla inflationen på en stabil och låg nivå samt att intäkterna från skatterna täcker utgifterna.

³ Barnett och Grown, 2004

I fråga om de i socialistländerna vanligast förekommande skatterna, företagens vinstskatt, omsättningsskatter och arbetsgivaravgifter, har dessa under socialistländernas transformation genomgått stora förändringar. I flertalet av dessa länder startade skattereformeringen med en omstrukturering av omsättningsskatten, en omstrukturering som bland annat innebar en introduktion av den ovan nämnda mervärdesskatten.

Det finns ingen generell skattestruktur som var land följer i strävan efter ett optimalt skattesystem, alla länder har istället sin egna personliga utformning med olika skatter, skattesatser och skattebaser. En ökad globalisering och en alltmer krympande värld tenderar emellertid att leda till homogenitet både vad gäller ekonomiska och politiska aspekter. Här ingår ett för länderna alltmer likformigt skattesystem, där de vanligaste skatterna i ett modernt samhälle idag är den personliga inkomstskatten, företagsskatten, mervärdesskatten och punktskatten. Det är även dessa skatter som i och med transformationen har fått en alltmer central roll i de forna socialistländerna.

Personlig inkomstskatt: Den personliga inkomstbeskattningen, som är en direktskatt, består av dels en skatt på förvärvad inkomst dels av en skatt på individens finansiella kapitaltillgångar. Beskattningen av förvärvsinkomst kan ske genom progressiv beskattning eller med hjälp av en proportionell skatt. Förutom att vara en viktig intäktskälla för staten fungerar denna skatt även som ett distributionsinstrument och skatten medverkar därför till att öka den ekonomiska rättvisan i landet. Under transformationens inledningsfas bör länderna enligt Tanzi (1992) låta den personliga inkomstskatten bestå av en platt skattesats, det vill säga samma procentsats för hela befolkningen. Dessutom bör de undvika olika skattelättnader till följd av särskilda omständigheter, så som familjestorlek eller antal barn. På så sätt minskar risken för skattefusk och höga administrativa kostnader.

Företagens vinstskatt: Företagens vinstskatt är i likhet med den personliga inkomstskatten en direktskatt och beskattar bolagens vinst som är vad företaget tjänar i form av kontanter, värdepapper samt immateriella tillgångar. En tilltagande globalisering innebär för företagen mer vidomfattande lokaliseringmöjligheter. En av de faktorer som avgör i vilket land ett företag väljer att placera sig är, vid sidan av företagets produktionsmöjligheter och övriga skatter, storleken på ländernas företagsskatt.

Mervärdesskatt: Mervärdesskatten är en allmän konsumtionsskatt som ofta benämns moms och ingår i begreppet indirekta skatter. Den är en så kallad flerstegsskatt i bemärkelsen att den tas ut på konsumtion av varor och tjänster i samtliga led i produktionskedjan, där den läggs på det mervärdet som respektive led erhåller. Några av fördelarna med denna skatt är att den, åtminstone i de europeiska länderna, har en bred skattebas, är relativt lätt och billig att inkassera samt att den inte i någon större utsträckning påverkar individens konsumtionsmönster.

Punktskatt: Punktskatten, som precis som mervärdesskatten hamnar under kategorin indirekta skatter, är skatter som läggs på vissa specifika varor och tjänster i form av en procentuell skatt eller en styckskatt. Varor som beläggs med denna skatteform är vanligtvis spritdrycker, tobak, bensin, fordon och juveler och är, förutom en ren inkomstkälla för staten, även ett styrmedel då staten med hjälp av denna skatt kan påverka resursutnyttjandet och det privata konsumtionsmönstret. Punktskatterna är, både i teorin och i praktiken, en av de lättaste skatterna att på ett effektivt sätt genomdriva och upprätthålla.

3.1.2 Skatteadministration

Det är allmänt vedertaget att en nödvändig åtgärd för en lyckosam skattereformering är uppbyggnaden av en väl fungerande skatteadministration. Enligt teorin bör en skatteadministration utvecklas på så sätt att den kan skapa ett skattesystem som är effektivt, produktivt och rättvist. En modern skatteadministrations allra mest grundläggande uppgift är att, inom ramen för rådande skattelagstiftning, driva in skatter och optimera servicen till allmänheten. Samtidigt måste den ta hänsyn till kostnader som uppkommer i samband med inkrävandet av skatter. Enligt Tanzi och Pellechio (1995) har administrationen inom skattesystemet dessutom till uppgift att (1) ge information och instruktioner till skattebetalare, (2) registrera och organisera skatteintäkterna, (3) sköta eventuell tvångsinsamling, (4) kontrollera och bevaka samt (5) ta hand om rättsliga frågor och bejaka de olika aktörernas intressen genom att ta emot eventuella klagomål⁴.

Skatteadministrationen i planekonomier skiljer sig märkbart från de i marknadsorienterade länder och en fundamental omstrukturering av administrationen i dessa länder är därför

⁴ Ott, 1998

nödvändigt för att de ska uppnå bättre resultat. Den socialistiska skatteadministrationen kännetecknas av att vara väldigt arbetskraftsintensiv något som på grund av datoriseringen inte gäller övriga länder i lika stor utsträckning. I det gamla systemet utfördes dessutom uppdrag och handlingar som var överflödiga, till skillnad från administrationen i ett modernt skattesystem där fokus ligger på indrivandet av skatter med hänsyn till landets lagstiftning. Ytterligare faktorer som skiljer en skatteadministration i ett socialistland från den i ett mer marknadsanpassat land är att skattebetalarna i det förstnämnda huvudsakligen utgörs av staten, det vill säga att staten agerar både givare och tagare i landets skattesystem, samt att skattebetalarna är betydligt färre i ett socialistland då de huvudsakligen utgörs av ett fåtal stora statligt ägda företag. Skatteadministrationen i transformationsländerna kännetecknas också av dess avsaknad av specialisering i den bemärkelse att en anställd inom systemet har hand om alla processer (insamling, granskning, överklaganden etc.), av dess hierarkiska uppbyggnad samt av att de anställda utför handlingar utanför ramarna för ett modernt systems verkningsområden. En reformering av skatteadministrationen i de forna socialistländerna bör med hänsyn till ovanstående jämförelse med administrationen i marknadsekonomier inkludera en omfattande datoriseringsprocess, en grundläggande specialisering, ett ökat fokus på skatteindrivandet och landets skattelagstiftning samt en eliminering av den starka hierarkiska uppbyggnaden.

Om ett land utför en omstrukturering av sin skatteadministration, bland annat genom att åtgärda ovan nämnda faktorer, kan detta leda till ett för landet flertalet fördelaktiga utfall:

- *Produktivitetsökning*, till följd av specialisering inom olika delar av skattesystemet. I det gamla systemet hade en handläggare inom administrationen hand om ett fåtal skattebetalare, vilket innebar att de var tvungna att känna till hela systemet. Skattesystemet organiseras med avseende på funktioner i stället, för som i det gamla systemet, utifrån vilken form av skatt eller skattebetalare det gäller.
- *Ökade kontrollmöjligheter*, då det i socialistländerna är ett flertal personer som har ansvar för en skattebetalare till skillnad från tidigare då en skattebetalare genomgående sköttes av en handläggare. Om en missar eventuellt skattefusk i det nya systemet finns möjligheten att det upptäcks av en annan distans.
- *Ökad effektivitet*, i den bemärkelsen att de anställda endast utför handlingar som samstämmer med deras arbetsuppgifter.

Utöver alla dessa förslag på åtgärder vad gäller skatteadministrationen i en planekonomi menar Tanzi (1992) att den dessutom bör bli en del av finansdepartementet för att därigenom ges en ökad status i samhället, då förtroende från landets medborgare anses vara en grundläggande faktor för att transformationen skall bli lyckad. För att det nya skattesystemet ska lyckas slå igenom är det med andra ord av yttersta vikt att systemet har legitimitet bland landets invånare.

3.2. Utgiftssidan

För att ett land, under reformeringen till ett mer marknadsekonomiskt system, inte ska drabbas av svåra ekonomiska kriser såsom exempelvis hög inflation och budgetunderskott, krävs det en omfattande effektivisering och privatisering av den offentliga sektorn samt att statens höga utgifter ses över. Eftersom centralstyrda länder bland annat tenderar att subventionera olönsamma företag är det först och främst detta som landet bör ta i beaktande i syfte att undvika budgetunderskott och hög inflation. Samtidigt som staten minskar på sina utgifter är det viktigt att landet utvecklar ett socialt skydds nät, eftersom det annars finns en risk att de svaga grupperna i samhället drabbas. Detta beror dels på att det finns svårigheter att bygga ut det sociala skydds nätet tillräckligt snabbt och dels för att vissa varor, som tidigare subventionerades av staten, tenderar att öka i pris när fri konkurrens införs. Slutligen kan det konstateras att en reformering av statens höga utgifter är oundgänglig för att marknadsekonomi ska kunna råda i ett land samt för att undvika en alltför smärtsam transformering av landets finanspolitik.

3.3. Banksystemet

Banksystemet tillhör idag ett av de mest centrala elementen i en marknadsekonomi och fungerar som mellanhand för sparare och låntagare. Att planekonomier skapar en väl fungerande banksektor med en centralbank som med hjälp av penningpolitiken verkar för att stabilisera ekonomin och där de kommersiella bankerna har rätt att agera fritt är fundamental för att länderna ska kunna införa en marknadsorienterad ekonomi.

Det råder delade meningar om hur en transformering av banker bör genomföras. Vissa argumenterar för att bankreformeringsprocessen ska vara av långsam karaktär, medan andra menar att banker spelar en så stor roll att en reformering av dessa därför bör sker snabbast möjligt. Det är dock svårt att bedöma vilket sätt som är det bästa eftersom bankreformer är komplexa och då avgörande faktorer i stor utsträckning inte är allomfattande utan snarare landsspecifika.

Trots att det inte existerar någon enhetlig modell för hur planekonomier ska reformera sina banker, finns det enligt Askar Alimkulov (1999) vissa villkor eller krav som gäller för alla ekonomier som vill införa ett fungerande marknadsorienterat banksystem:

- Den finansiella transformeringsprocessen måste i ett tidigt skede åtföljas av en lämplig nivå av bankkontroller, med vilket menas att landet behöver en instans som övervakar att bankerna följer de lagar som finns. Kontrollen får dock varken vara omåttligt stor, eftersom konkurrensen i landet då hämmas, men inte heller otillräcklig, eftersom skyddandet av banksystemet i sådant fall inte kan anses vara tillfredsställande.
- Att upprätthålla en makroekonomisk stabilitet är väsentligt för att mildra de problem som annars kan uppstå då banksystemet övergår till att bli mer marknadsorienterat och för att, när transformeringsprocessen väl är över, kunna bevara bankernas effektivitet. Råder det hög inflation i landet försvårar det för såväl låntagare som investerare samtidigt som osäkerheten och relativa priser ökar.

4. Ukrainas finanspolitiska struktur

Mellan åren 1922 och 1991 var Ukraina helt underkastad Sovjet och det planekonomiska systemet. Landet genomsyrades då av statlig kontroll och byråkrati vilket hade en stor och hämmande effekt på ekonomin. Den finanspolitik som tillämpades i Ukraina präglades snarare av statens kontroll än, som i marknadsekonomier, av lagar och skatteregleringar. Lönerna sattes på central basis, det vill säga av staten, som även reglerade företagens vinster. Transformationen i Ukraina och i de andra forna socialistländerna har därför till stor del präglats av att skapa en väl fungerande finanspolitik med ett utvecklat skattesystem som är modifierad enligt de principer som gäller i väst.

4.1. Intäktssidan

En sammanställning av de mest betydelsefulla händelserna under transformationsperioden vad gäller reformeringen av Ukrainas skattesystem ger:

Tabell 4.1.

1992	Omsättningsskatterna ersätts av den mer moderna mervärdesskatten; företagens vinstskatt och den personliga inkomstskatten inrättas
1993-1994	Lagar om den personliga inkomstskatten, punktskatten och lokala skatter antas och har sedan dess förblivit relativt oförändrade
1995	Mervärdesskattens skattesats sänks från 28 % till 20 %
1996	Skatteadministrationen i Ukraina, STA, bildas
1997	Grundläggande lagar om mervärdesskatten och företagens vinstskatt antas, i och med detta får mervärdesskatten utformningen av den som brukas i västerländska marknadsekonomier. Sedan lagarnas införande har flertalet ändringar gjorts
1998	En gradvis reducering av arbetsgivaravgiften påbörjas
1999-2000	Det som återstår av omsättningsskatterna avskaffas och ett förenklat skattesystem introduceras
2004	En proportionell skattesats på 13 % ersätter inkomstskattens tidigare progressiva skattesats; beskattningen av företagens vinst sänks med fem procent, från 30 % till dagens 25 %

Att utarbeta ett väl fungerande skattesystem och därefter lyckosamt implementera det på samhället och samtidigt få det accepterat av dess medborgare är en ytterst svår och tidskrävande uppgift. Inte minst i mindre utvecklade länder och socialistländer där det ofta råder brist på god och tillförlitlig data, där administrationen är underutvecklad och ofullständig, där den ekonomiska strukturen är ofördelaktig samt där ett flertal politiska faktorer försvårar den skattemässiga utvecklingsprocessen. Detta är något som bland andra Ukraina, som under de senaste åren har arbetat med att harmonisera sitt skattesystem, har fått erfarit. Processen, som i likhet med den i Kina är av stegvis karaktär, har dock inte varit helt utan framgång och har sedan landets självständighet 1991 enligt allt att döma gått åt rätt riktning. Bland annat har landet på relativt kort tid implementerat de viktigaste skatterna och dessutom från grunden arbetat fram en skatteadministration. Sedan skattereformen 1997 har systemet utvecklats ytterligare, bland annat genom en markant nedskärning av antalet skatter. I Ukrainas transformeringsprocess ingår även reduceringen av de ”fria ekonomiska zoner” som sedan 1996 har präglat landets ekonomi. Dessa zoner, varav det idag finns ett 20-tal i Ukraina, innebär för de individer som tillhandahåller dem, vilket huvudsakligen är affärsmän och företag med goda kontakter, skattelättnader i olika former. I och med inskränkningen av dessa skattelättnader har staten i Ukraina lyckats minska den ”skuggsektor” som har en stark negativ inverkan på landets ekonomi. Framgångarna vad gäller skattesystemet i Ukraina har

emellertid varit begränsade, inte minst om den ställs i relation till andra länders skattereformeringsprocess, så som till exempel den i Polen.

Ett lands skattesystem består av de tre komponenterna skattepolitik, skatteadministration och skattelagstiftning. Förekommer inget samarbete dem emellan, eller agerar någon av dem oförutsägbart och irrationellt, är det svårt, för att inte säga omöjligt, för någon av de tre komponenterna att lyckas. Huruvida skattereformen leder till goda resultat eller inte beror med andra ord till stor del på ett lands rådande skattelagstiftning, som i de forna kommunistländerna dessvärre ofta är underutvecklad, ofullständig och korrupt. Lagstiftningen i Ukraina är i grund och botten pålitlig även om den innehåller flertalet ofyllda luckor och oklarheter som öppnar upp för tolkning. Ett steg i rätt riktning i utvecklingen av tillförlitliga skattelagar är parlamentets antagande av förslaget till den nya skattelagstiftningen, den så kallade "Proposed Tax Code" (PTC), som skedde i juli år 2000.⁵ Tanken med implementeringen av denna lagstiftning, som trots påtryckningar ännu inte har vederfarits, var att den skulle leda till en rejäl omstrukturering av skattesystemet och underlätta för landet i dess strävan mot ett väl fungerande skattesystem. PTC:s huvudfokus ligger på att minska den komplexitet som skattesystemet i landet kännetecknas av genom att reducera antalet skatter och olika former av obligatoriska avgifter samt deras respektive skattesatser. För att kompensera för den intäktsförlust som en sådan åtgärd medför är tanken att landet på samma gång ska bredda skattebasen⁶. I den nya skattelagen ingår också att minska det stora antal undantag och skatteprivilegier som genomsyrar Ukrainas skattesystem. De fördelaktiga följderna av ett godkännande av PTC är att skattesystemet skulle bli mer ekonomiskt effektivt, mer rättvist samt att det skulle ske en förenkling av hela systemet, vilka är några av de egenskaper som ett väl fungerande skattesystem i teorin anses besitta.⁷ De olika skattesatser som ingår i PTC förklaras mer ingående i de olika kapitlen om skatterna.

4.2 Olika skatteformer

Ukrainas skattesystem består av två kategorier av skatter, en av nationell och en av lokal karaktär, varav den första omfattar 27 lagar och den andra 14 stycken. Av dessa 41 skatter är den personliga inkomstskatten, mervärdesskatten, företagets vinstskatt och punktskatten de

⁵http://www.internationallawoffice.com/ld.cfm?Newsletters__Ref=2812

⁶ http://www.sigableyzer.com/files/Ec_situation_eng.pdf

⁷ http://www.dec.org/pdf_docs/PNACQ692.pdf, sid 25

mest betydelsefulla skatterna i Ukraina, då de tillsammans år 2003 bidrog med hela 87 % av statens skatteintäkter och är därmed statens största intäktskälla.⁸ Övriga skatter av vikt är bland annat tullavgifter på import- och exportvaror, de statliga skatterna, skatten på ägd mark samt avgifter för exploatering av naturresurser.

4.2.1 Personlig Inkomstskatt

Den personliga inkomstskatten, "On Income Taxation of Citizens", som började gälla 1993 berör alla invånare, även de utländska medborgare som spenderat minst 183 dagar under ett år i landet. Inkomstskatten antog, då den infördes, formen av en progressiv skatt och baserades på en månatlig minimilön som steg med ökad inkomst. Inkomsttagarna i Ukraina betalade en inkomstskatt på 10 %, 20, 30 eller 40 %.

Efter ett flertal lagändringar, bland annat en skattesänkning av den personliga inkomstskatten 1997, tog Ukraina slutligen beslutet att följa Ryssland i spåren och istället införa ett proportionellt skattesystem. Den 1 januari 2004 trädde en ny lag i kraft som innebär lika procentsats för hela befolkningen vad gäller skatt på förvärvad inkomst. Inkomstskatten hade 2002 ett genomsnitt på 16,8 % medan den i nuläget istället uppgår till 13 % av lönen för samtliga invånare.⁹ Tanken är att den, år 2007, ska höjas till 15 %. För landets låginkomsttagare, som tidigare hade den lägsta skattesatsen på 10 %, innebär den förändrade inkomstskatten emellertid markant ökade utgifter, vilket dock kommer att kompenseras av en förhöjd minimilön.¹⁰

4.2.2. Företagens vinstskatt

Lagen angående företagsbeskattningen i Ukraina berör alla börsnoterade företag i landet. Även statliga organ samt icke-vinstdrivande företag och organisationer beskattas, men då inte på hela vinsten. Inhemska företag beskattas på den vinst som görs i Ukraina och utomlands medan de utländska, såväl enskilda företag som juridiska personer, endast betalar skatt på den del av vinsten som uppkommer i Ukraina.

⁸ Ibid

⁹ Kuhn, Kastioukevitch, Leschenko, Movchan, 2004

¹⁰ Woronowycz, 2003

Företagsskatten såg helt annorlunda ut innan den stora skattereformen 1997, då bland annat en ny och bättre utformad lag angående företagsskatten trädde i kraft. Lagen heter "On the taxation of the Profits of Enterprises" och innebar stora förändringar vad gäller företagsskatten i Ukraina. De största förändringar som gjordes rör regler angående de avdrag företagen får göra. Skatten är i dessa bestämmelser satt till 30 %, men för vissa specifika sektorer, såsom bland annat för de företag som verkar inom jordbruket, är skatten emellertid endast 15%.¹¹ Problemet med olika skattesatser och att gynna vissa sektorer framför andra är att systemet blir komplicerat och dyrt. Detta ger i sin tur incitament till skattesmitning och korruption, något som drabbat Ukraina i stor utsträckning.

Den 1 januari 2004 genomfördes ytterligare betydelsefulla lagändringar i form av en reduktion av företagets vinstskatt från 30 % till 25 % samt en för företagen halvårsvis inbetalning, till skillnad från den tidigare månatliga betalningen. Lagändringen innehåller även förändringar vad beträffar bestämmelser rörande företagets avdragsgilla avskrivning på fasta tillgångar samt regler som underlättar företagets rapportering. Målet med de nya lagändringarna är, förutom att ge inhemska företag mer gynnsamma förhållanden, framförallt att locka utländska investerare att etablera sig i Ukraina.

Företagsskatten är en av de största skatterna i Ukraina i den bemärkelsen att den inbringar stora intäkter. Förhoppningen är att sätta en nivå på skatten så att såväl inhemska som utländska investerare lockas till landet och att Ukraina därigenom blir konkurrenskraftigt. I Ukraina anses företagsskatten, trots den senaste sänkningen 2004 till 25 %, vara alltför hög. Ett flertal före detta socialistländer, såsom Polen och Slovakien, har en företagsskatt på endast 19 % medan Estland helt tagit bort denna skatteform. Ytterligare en sänkning av skatten skulle skapa ett gynnsammare investeringsklimat och därmed främja företagandet.

4.2.4. Mervärdesskatt

Mervärdesskatten har i nästan ett sekel varit en av de viktigaste skatterna i västerländska ekonomier och har, i och med socialistländernas skattereformer, blivit den mest betydelsefulla inkomstkällan i majoriteten av dessa länder. Skatten har emellertid gett upphov till meningsskiljaktigheter där åsikterna i huruvida införandet av den i transformationsländer

¹¹ Hoge, 2000

kommer att leda till ett lyft för dessa länder eller inte går isär. Internationella organisationer, så som IMF och världsbanken, har länge hävdats att mervärdesskatten har en positiv inverkan på dessa länders ekonomi medan bland annat Disai och Hines (2002) menar att den missgynnar handeln. Emran och Stiglitz (2002) å sin sida ifrågasätter mervärdesskattens existens i dessa länder då de anser den leda till ett effektivitetsreducerande.¹²

Mervärdesskatten i Ukraina liknar den av internationell karaktär, dock med en betydligt mer komplicerad och ostrukturerad utformning. 1992 ersatte den de mer komplexa omsättningsskatterna men behöll formen av en omsättningsskatt i ytterligare fem år. 1995 sänktes skattesatsen med åtta procentenheter, från 28 % till dagens 20 %. Skattens utseende förblev dock oförändrad. Först 1997, i och med den omfattande skattereformen, infördes den ”riktiga” mervärdesskatten, det vill säga med en design likvärdig den i marknadsekonomier. Sedan dess har flertalet lagändringar gjorts, även om de har avtagit med åren.

I den för 2002 utformade PTC finns målet att skattesatsen för moms ska sänkas ytterligare, först till 17 % och därefter till 15 %. En sådan skattesänkning skulle leda till ett intäktsbortfall på 3 miljoner HRV, en förlust som staten skulle kompensera med att minska antalet skatteprivilegier vad gäller mervärdesskatten.¹³ Enligt representanter för världsbanken är denna skattesänkning emellertid inte att vänta, vilket i huvudsak beror på att beslutet inte vilar på några rättvisande grunder. Att sänka mervärdesskatten, som är den mest betydelsefulla intäktskällan i Ukraina, innan en breddning av skattebasen samt en utveckling av skatteadministrationen har skett, är enligt dem mycket riskabelt. Skatteförlusterna skulle då riskera att bli mycket omfattande.

4.2.5. Punktskatt

Lagen om punktskatter, den så kallade ”Excise Duty Act”, som togs i bruk 1993 inkluderar de fyra viktigaste produktkategorierna som i Ukraina är belagda med punktskatt, närmare bestämt alkohol, tobak, bränsle och juveler. Varorna beläggs med skatten oavsett om de är importerade eller inhemskt producerade. Exportvaror är dock befriade från denna typ av beskattning. Alla varor, med undantag av juveler som beskattas med en procentsats, beskattas

¹² Bird, 2005

¹³ Kuhn, Kastioukevitch, Leschenko, Movchan. 2004

i Ukraina med en styckskatt. Punktskattens skattesats beräknas utifrån (i) en fast ränta baserad på försäljningens omsättning och (ii) ett fast pris per såld enhet.¹⁴

4.2.6. Övriga skatter

Arbetsgivaravgifter, som tidigare var en av Ukrainas främsta inkomstkällor, betalas av arbetsgivarna som en procentsats med avseende på arbetstagarnas löner. Arbetstagare som är försäkrade av deras arbetsgivare är garanterade social säkerhet samt tryggheten i att få pension. Tidigare bestod arbetsgivaravgiften av en pensionsfond på 37 % samt en chernobyllskatt på 12 %, vilket summeras till en skatt på 49 %. Denna siffra minskade drastiskt då staten den 1 januari 1999 beslutade om att ta bort den 12 %-iga chernobyllskatten. De obligatoriska arbetsgivaravgifter, som procent av arbetstagarnas löner, i Ukraina idag är följande¹⁵:

- Pensionsförsäkring, 32 %
- Tillfällig arbetsförmåga, barnafödande och begravningsförsäkring, 2,9 %
- Arbetslöshetsförsäkring, 2,1 %
- Industriolyckor och dylikt, mellan 0,84 % och 13,8 %

De olika skatterna summeras till en total arbetsgivaravgift på 37 %, om man bortser från den sista punkten om industriolyckor och dylikt.

En annan skatt av betydelse för Ukrainas ekonomi är skatten på handel, då framförallt den på importerade varor. Dessa varor beskattas huvudsakligen på tre sätt:

- Tullavgifter (0-20%)
- Punktskatt, specifika varor som alkohol, bränsle etc. (upp till 300%)
- Mervärdesskatt (20 %)

¹⁴ <http://www.infoukes.com/ukremb/doingbusiness-bm.pdf>

¹⁵ Ibid.

4.3 Skatteadministration

De diskussioner som har förts kring skattereformeringarna i socialistländerna har i huvudsak rört frågor gällande dess skatter, skattebaser och skattesatser. Ett ämne som däremot har fått relativt lite uppmärksamhet, inte minst i förhållande till den essentiella funktion som den fyller i samband med en skattereform, är utformningen av ett lands skatteadministration. Skatteadministrationen i Ukraina, "The State Tax Administration" (STA) är ett självständigt organ som sedan 1991 arbetar utifrån lagen "Law of Ukraine on State tax Service"¹⁶. Tidigare sköttes inkasseringen av taxeringsinspektörer som arbetade under finansministerium¹⁷. Det var emellertid först fem år senare, 1996, som skatteadministrationen började gälla på riktigt. I den nya skatteadministrationens arbetsuppgifter ingår, förutom indrivandet av skatter, även att förbättra rådande skattelagstiftning, införa dataregister över skattebetalarna, att informera skattebetalarna beträffande landets skattelagstiftning samt att förhindra eventuella överträdelser av lagen och om så sker, att vidta åtgärder mot dessa. De senaste åren har de gjort fler berömvärda framsteg då de har skapat ett enhetligt nätverk, byggt upp sju stora skattekontor, minskat bemanningen med hela 2000 anställda samt startat utbildningskurser för både anställda och skattebetalare.¹⁸ Ett unikt inslag i skatteadministrationens verksamhet är de så kallade skattepoliserna som rapporterar om eventuella överträdelser av skattelagen. Rapporten går till en civil polisman som utreder ärendet och, om skäl finnes, skickar det vidare till domstol. Dessa skattepoliserna gör det möjligt för skatteadministrationen att själva sköta frågor angående skattefusk, vilket enligt Tanzi (1992) är en viktig uppgift för ett lands skatteadministration. Reformeringen av skatteadministrationen har dessvärre haft många bakslag och är fortfarande starkt underutvecklad. De olika enheterna inom verksamheten är dåligt koordinerade och uppfyller inte de i teorin satta kraven om effektivitet och transparens.

Trots de framsteg i skattesystemet som Ukraina har åstadkommit sedan självständigheten har de fortfarande långt kvar till önskvärda resultat. Påståendet grundar sig bland annat på landets avsaknad av flertalet av de i teorin berörda aspekter som ett skattesystem måste uppfylla för att kunna anses vara fulländat. De viktiga aspekter som Ukrainas skattesystem inte till fullo uppfyller är rättvis-, effektivitets- och neutralitetsaspekten. Dessutom råder fortfarande avsaknad av enhetlighet och enkelhet inom systemet, skatterna är för höga, skattebaserna för

¹⁶ Hogue, 2000

¹⁷ Ministry of Finance of Ukraine

¹⁸ World Bank, 2003

snäva, antalet skatter för extensiv och olika former av skattelättnader är trots vidtagna åtgärder alltför utbrett.¹⁹ Ukrainas skattesystem fullgör heller ännu inte kravet på stabilitet, till stor del på grund av de oförutsedda ändringar vad gäller bland annat skattesatser och skatter som ständigt görs. Utöver dessa problem måste Ukraina mer ingående se över alla de ”fria zoner” som finns i landet, då de utgör ett hinder för utvecklingen av skattesystemet och dessutom är starkt intäktsreducerande. Viktigt är också att minska den höga andelen obetalda skulder som 2001 utgjorde 17 % av skatteintäkterna. Denna siffra är i och för sig vid jämförelse med historisk data relativt fördelaktig, då den visar att skulderna under 1998, 1999 och 2000 låg på 44 %, 45 % och 32 % respektive. En jämförelse med OECD-ländernas genomsnittliga skuldnivå, som ligger på mellan 4 % och 8 % av skatteintäkterna, tyder dock på en, för skattebetalarna i Ukraina, alltför omfattande skuldbörda.²⁰ Alla dessa brister i Ukrainas skattesystem indikerar på att landet har långt kvar till det slutgiltiga målet. Det underliggande problemet med skattesystemet i Ukraina är inte enskilda skatters skattestruktur utan snarare den politiska omgivningen i vilken skattesystemet verkar. Är det politiska klimatet ostabilt, vilket är fallet för Ukraina, är risken stor att skatterna används som ett politiskt medel. För ett förbättrat skattesystem krävs därför inte bara att omstruktureringar i skatterna görs utan även att den politiska situationen ses över.

4.4. Banksystemet i Ukraina

I Ukraina, som fram till självständigheten varit helt underkastad det sovjetiska styret, var banksystemet av monopolistisk karaktär där staten hade den övergripande kontrollen och där de kommersiella bankerna saknade självständighet och konkurrensförmåga. Målet med banktransformeringen är att skapa ett eget självständigt banksystem, minimera statens inflytande och att särskilja centralbankens och de kommersiella bankernas uppgifter. Det innebär en slopning av det monopolistiska banksystemet och ett införande av ett system som gör att penningpolitiken, genom centralbankens agerande, kan verka tillfredsställande. Syftet med förändringen av banksystemet är att främja kapitaltillväxten samt att stödja teknologisk utveckling. Det finns dock en hel del svårigheter med att genomföra en sådan reform och för Ukrainas del har transformationen inte varit problemfri.

¹⁹ http://www.un.kiev.ua/brc/report_e/brcreport040305eng.pdf

²⁰ World Bank, 2003

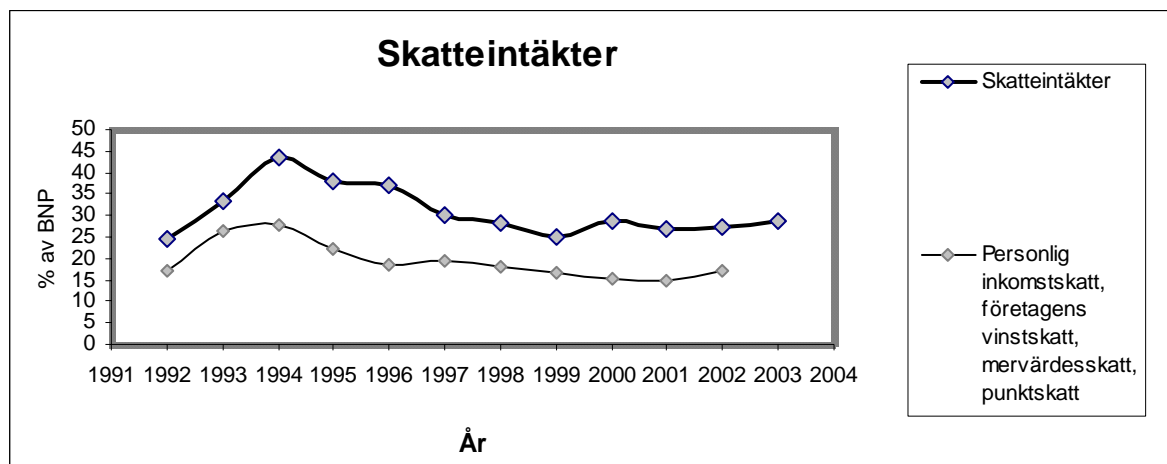
En ny era för Ukrainas banksystem gick av stapeln i och med landets självständighetsförklaring 1991. Då antog landet lagen "On Banks and Banking", som reglerar landets banksystem. Förutom etablerandet av kommersiella banker upprättade Ukraina, i samband med dess självständighet, en egen centralbank; "The National Bank of Ukraine" (NBU) som verkar under lagen "On the National Bank of Ukraine". Bankens syfte är att kontrollera den nationella valutan (hryvnia), övervaka banksystemet samt att säkerställa en stabil penningpolitik. Banken är, teoretiskt sett, självständig men i själva verket är det fortfarande staten som har den övergripande kontrollen, ett faktum som försvårar bankens förmåga att ha en stabiliserande effekt på ekonomin. I och med "the World Bank Financial Sector Reform Project" (1998-2001) utvecklade Ukrainas regering en ny lag som har gett NBU ökad makt, framförallt i syfte att övervaka de kommersiella bankerna i landet. Trots denna lagändring krävs det fortsatt omstrukturering för att NBU ska kunna verka fritt utan statligt inflytande, det vill säga med möjligheten att föra en självständig penningpolitiken, fri från statlig kontroll.

5. Effekter av Skattereformen

Den omfattande reformeringen av skattesystemet i Ukraina har, i kombination med en ökad kontroll av utgiftssidan och en reformering av banksystemet, givetvis haft stor inverkan på de skatteintäkter som inbringats staten och därmed också den statliga budgetbalansen och inflationsnivån.

5.1 Effekter av Ukrainas skatteintäkter

Figur: 5.1 Ukrainas skatteintäkter (% av BNP)



Källa: IMF (2002); State Statistics Committee of Ukraine

Ukraina har sedan landets självständighet genomfört otaliga skattereformer, varav somliga har gett positiva utslag i den bemärkelsen att de har lett till ökade skatteintäkter. I flertalet fall har reformerna dock varit av mindre lyckad karaktär, där vissa till och med kan ha bidragit till minskade skatteintäkter. Genom att jämföra de stora förändringarna i skattesystemet, det vill säga de som återfinns i tabell 5.1 och 5.2 och storleken på skatteintäkterna hoppas vi kunna urskönja vad de olika reformerna har haft för betydelse för intäkterna. Då ändringar av

skattesystemet ständigt görs är det dock svårt att avgränsa sig till dessa specifika händelser. Eftersom vissa skattereformer genomfördes så sent som 2004, kan vi endast säga något om de reformer som gjordes i tidigt skede av Ukrainas självständighet.

Tabell: 5.1 Ukrainas skatteintäkter från sex olika skatter, 1992-2002, (% av BNP)

Skatter	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Personlig inkomstskatt	2,9	2,3	1	3,1	3,3	3,5	3,5	3,4	3,8	4,3	4,9
Företagsskattens vinstskatt	5,4	10,1	13,2	9,5	6,8	6,4	5,8	5,3	4,7	4,4	4,4
Mervärdesskatten	7,8	12	12	8,9	7,8	8,7	7,3	6,4	5,6	5,1	6
Punktskatt	1,1	1,8	1,6	0,8	0,8	1	1,3	1,4	1,3	1,3	1,8
SUMMA	17,2	26,2	27,8	22,3	18,7	19,6	17,9	16,5	15,4	15	17,1
Importtullar	0	1,4	2,4	0,8	0,5	0,6	0,9	0,7	0,5	0,4	0,4
Markskatt	0,3	0,5	0,4	1,2	1	0,9	1,1	0,8	0,8	0,8	0,8

Källa: IMF (2002)

Tabell: 5.2 Ukrainas skatteintäkter från sex olika skatter, 1998-2002, (% av totala skatteintäkter)

Skatter	1998	1999	2000	2001	2002
Personlig inkomstskatt	10,4	11,5	13,5	15,7	16,3
Mervärdesskatten	21,8	21,6	19,7	18,5	19,8
Företagsskattens vinstskatt	17,5	17,7	16,8	15,9	14,5
Punktskatt	3,8	4,6	4,7	4,7	6,0
SUMMA	53,5	55,3	54,8	54,8	56,7
Importtullar	2,6	2,3	1,9	1,6	1,5
Markskatt	3,3	2,8	2,9	2,9	2,7

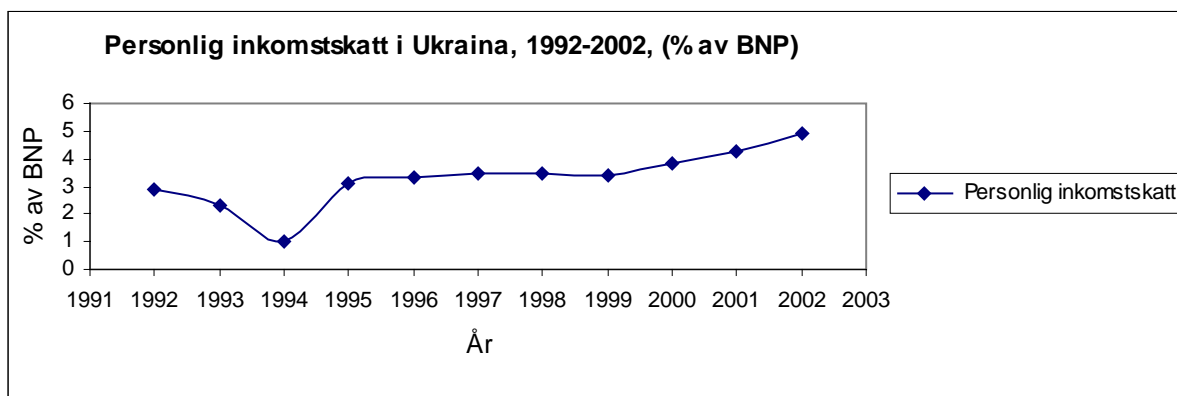
Källa: IMF (2002)

Trots de flertalet skattesänkningar som har gjorts på de fyra huvudskatterna i Ukraina har, som åskådliggörs i tabell 5.2, dessa skatter fått en allt större betydelse i landet. Mellan åren 1998-2002 ökade intäkterna från den personliga inkomstskatten, mervärdesskatten, företagets vinstskatt och punktskatten från 53,5 % till 56,7 % av de totala skatteintäkterna. Anledningen till att skattesänkningarna ökat intäkterna och inte minskat dem är att flertalet av de skatteprivilegier som tidigare gynnade vissa grupper har reducerats. Det faktum att systemet nu blivit mer enhetligt, rättvist och mindre komplicerat förväntas minska korruptionen samt bidra till ett ökat antal skattebetalare, vilket naturligtvis har en intäktshöjande effekt. Trots flertalet lyckade reformer, vars syfte har varit att höja landets intäkter, har ökningen inte varit så stor som önskat. Därför krävs det ytterligare bearbetning av skattestrukturen och

skattesystemet, så att det blir enklare och mer transparent, för att skatterna ska kunna bidra till att öka landets intäkter.

- Personlig inkomstskatt

Figur: 5.1 Utvecklingen av den Personliga inkomsskatten i Ukraina 1992-2002 (% av BNP)



Källa: <http://www.imf.org/external/country/UKR/rr/2002/pdf/021502a.pdf>

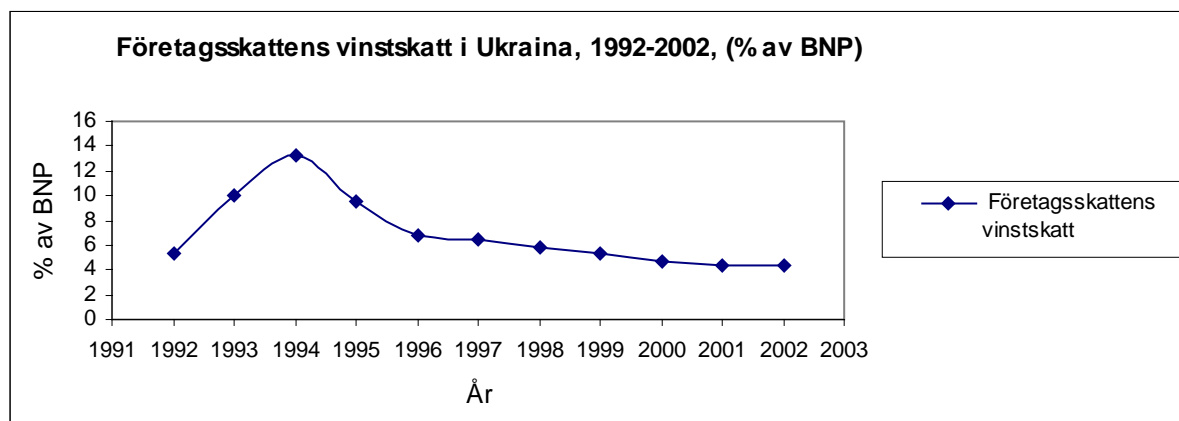
Som framkommer i ovanstående figur och även i tabellerna 5.1 och 5.2 har intäkterna från den personliga inkomstskatten, som fått allt större betydelse i Ukraina, ökat mellan åren 1994 och 2002. Att den Personliga inkomstskatten lett till ökade intäkter beror i synnerhet på att det skett en succesiv effektivisering och förenkling av inkomstskattens utformning. Beskattningen av landets inkomstagare har underlättats och skattesmitningen försvårats, något som har lett till ökade intäkter för staten. Dessutom har den decentralisering som skett inom skatteadministrationen påverkat intäkterna från inkomstskatten i positiv riktning. Ytterligare faktorer som har påverkat skatteintäkterna är att invånarnas löner har ökat sedan självständigheten samt att den ”svarta arbetskraften” har minskat.

År 2004 genomfördes det en lagändring gällande den personliga inkomstskatten som förväntas ha stor effekt på landets intäkter. Inkomstskatten antog då istället formen av en proportionell skatt och ligger numera på 13 % för samtliga inkomstagare. Det primära målet med införandet av den proportionella inkomstskatten är, förutom att eliminera skattesmitningar, även att motivera arbetarna ytterligare samt att locka allt fler till arbetsmarknaden. Detta ökar i sin tur antalet skattebetalare och därmed skatteintäkterna i landet. Hur stora effekterna som den senaste lagändringen kan tänkas ha på landets ekonomi,

är emellertid för tidigt att uttala sig om. Eftersom Ryssland redan infört en proportionell inkomstskatt som markant ökat landets intäkter anses förväntningarna i Ukraina befogade.

- Företagsskatten

Figur: 5.2 Utvecklingen av Företagens vinstskatt i Ukraina, 1992-2002 (% av BNP)



Källa: <http://www.imf.org/external/country/UKR/rr/2002/pdf/021502a.pdf>

Som illustreras i ovanstående figur samt tabellerna 5.1 och 5.2 har företagskatten varken bidragit till ökade skatteintäkter eller ökat som procent av BNP. Detta betyder att reformen inte haft den effekten på statens intäkter som vore önskvärt. Anledningen till att den nya företagskatten inte har haft en lyckosam implementering är att lagen fortfarande gynnar vissa grupper i samhället såsom de som verkar inom jordbruket. Detta ger incitament till skattesmitning för övriga grupper i landet, något som tenderat att öka i Ukraina. Det har nämligen visat sig att flertalet företag ”gömmer” sin vinst för att undkomma beskattning, ett faktum som naturligtvis påverkat intäkterna i negativ riktning.

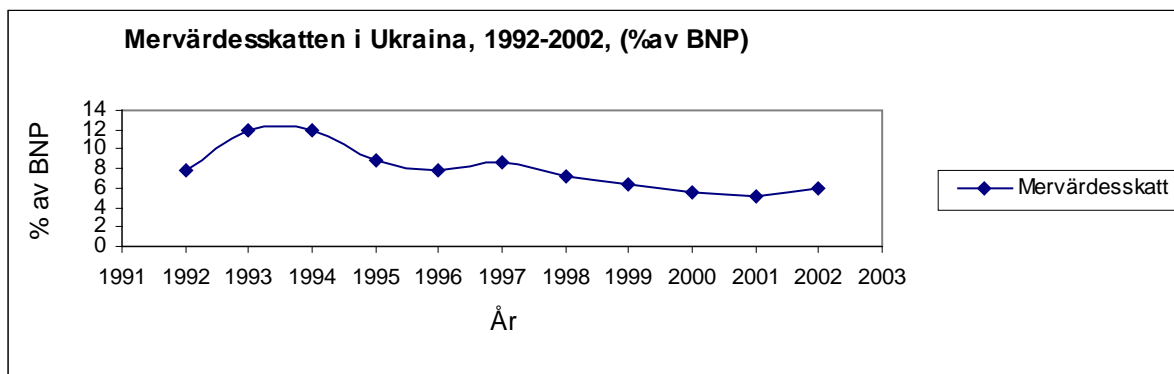
Ukrainas svåra och ständigt föränderliga skattestruktur har även varit ett hinder för utländska investerare att verka i landet samt försvårat den affärsmässiga utvecklingen. Statens trovärdighet har även skadats då de oväntat ändrat skattesatsen i landet vilket försvårat företagens förmåga att planera sina aktiviteter för framförallt korta perioder men även för långsiktiga investeringsbeslut.

Sammanfattningsvis kan sägas att för att företagskatten ska kunna bidra till den intäktsökning som landet hoppas på, krävs det att skatten blir mer enhetlig och rättvis. Detta kommer inte bara att minska korruptionen i landet utan även att öka företagandet. Dessutom

förväntas 2004 års sänkta företagsskatt skapa ett gynnsammare investeringsklimat för både inhemska och utländska företag, vilket i sin tur förhoppningsvis ökar statens skatteintäkter.

- Mervärdesskatten

Figur: 5.3 Utvecklingen av Mervärdesskatten i Ukraina, 1999-2002 (% av BNP)



Källa: <http://www.imf.org/external/country/UKR/rr/2002/pdf/021502a.pdf>

I likhet med flertalet andra länder är mervärdesskatten idag den viktigaste och mest intäktsgivande skatten i Ukraina, något som statistiken i tabellerna 5.1 och 5.2 visar. 2002 utgjorde skatten hela 19,8 % av de konsoliderade budgetintäkterna, en siffra som kan likställas med 6 % av landets BNP. Att mervärdesskatten utgör en så pass stor andel av statens intäkter gör att implementeringen och utformningen av den är av avgörande betydelse för hela den skattepolitiska uppbyggnaden. Skatten har dessvärre varit föremål för ett flertal misslyckanden och ur tabellerna kan även utläsas att de intäkter som mervärdesskatten har inbringat staten i Ukraina har sjunkit markant mellan åren 1993 och 2003. Som andel av BNP har skatten under dessa år reducerats med över 50 %, vilket är en oroväckande utveckling med tanke på den betydelse som skatten har för Ukraina. 1994 utgjorde mervärdesskatten, som då egentligen var en form av omsättningsskatt, hela 30,3 % av de totala konsoliderade budgetintäkterna, en siffra som kan likställas med 10,8 % av landets BNP. Något överraskande är det intäktsfall på 2,5 procentenheter som skedde året därefter, 1995, samma år som skattesatsen sänktes från 28 % till 20 %. Förhoppningar var att en sänkning av skattesatsen skulle leda till ökade intäkter, inte till, som skedde, en minskning. Än mer förvånande är att intäkterna från mervärdesskatten fortsatte att sjunka även efter det att skatten gjordes om till den ”riktiga” mervärdesskatten, det vill säga den skatt som är likvärdig den i väst brukade mervärdesskatten. Implementeringen av skatten skedde 1997, varefter intäkterna

sjönk årligen fram till 2001. 2002 lyckades staten med att öka intäkterna från mervärdesskatten till en nivå på 6 % av BNP.

En bland flertalet tänkbara orsaker till de från 1997 sjunkande intäkterna är det ökande antal obetalda skulder som belastar mervärdesskatten i Ukraina. 1997 utgjorde dessa endast 10 % av mervärdesbeskattningens intäkter, en siffra som ett år senare var uppe i 55 %. 1999 nådde skulderna sin kulmen på hela 66 %, för att därefter sjunka till följd av en omfattande avskrivningskampanj.²¹ En annan bidragande orsak till de sjunkande skatteintäkterna är det sjunkande antalet aktivt rapporterade mervärdesskattskattebetalare. 1997 var de som aktivt betalade mervärdesskatten närmare 441,000, 2000 hade de sjunkit till omkring 353,000²². En annan möjlig förklaring är administrationsproblem som bland annat leder till en ofullständig inkassering av skatten. När det gäller det låga elasticitetssambandet mellan BNP-tillväxten och mervärdesskattens intäkter kan denna delvis bero på att skattens skattebas inte är sammanknuten med de sektorer i ekonomin som expanderar, så som till exempel jordbrukssektorn. Förutom det negativa inslaget av obetalda skulder har mervärdesskatten, alltsedan den uppkom 1997, dessutom orsakat ett flertal snedvridningar. Dessa kan reduceras genom att minska skattesatsen för moms och samtidigt införa bredare skattebaser och bättre administration.²³ Ett annat betydande problem i samband med mervärdesbeskattningen i Ukraina är alla de skattebefrielser, till exempel vad gäller vissa importerade varor, som leder till en urholkning av skattebasen och en eliminering av den naturliga konkurrenskraft som en marknadsekonomi kännetecknas av²⁴. Alla de ovan nämnda orsaker till intäktsbortfall tyder på en låg effektivitetsnivå vad gäller mervärdesskatten i Ukraina. Detta kan lösas antingen genom att ersätta mervärdesskatten med en skatt som förhoppningsvis har en högre effektivitetsnivå eller genom en förbättrad administrativ sektor som minskar på alla de skatteprivilegier som tynger mervärdesskatten.

²¹ World Bank, 2003

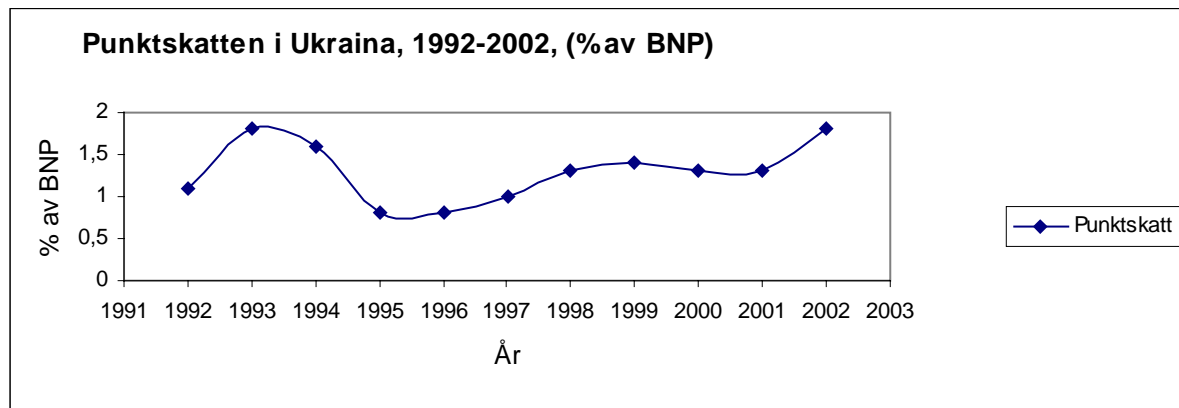
²² ibid.

²³ Bird och Wallace 2004

²⁴ <http://www.som.hw.ac.uk/cert/wpa/1999/dp9904.pdf>

- Punktskatten

Figur: 5.4 Utvecklingen av Punktskatten i Ukraina, 1992-2002 (% av BNP)



Källa: <http://www.imf.org/external/country/UKR/rr/2002/pdf/021502a.pdf>

Punktskatten utgör, i jämförelse med de andra stora skatterna i Ukraina, en liten del av landets totala skatteintäkter. Dock ökade skatteintäkterna från 0,8 % till 1,8 % av landets BNP mellan åren 1996 och 2002, vilket är en ökning med över hundra procent. Intäkterna kommer nästan uteslutande, 99 %, från sprit²⁵ Den påfallande ökningen mellan 2001 och 2002 kan delvis ha grund i de många skattesatser, vad gäller denna skatt, som höjdes under åren 2000 och 2001. Risken med höjda skattesatser är att smugglingen av de varor som belastas med punktskatt, så som spritdrycker och cigaretter, ökar, vilket givetvis leder till intäktsförluster. Att intäkterna inte är högre beror till stor del på de alla obetalda skulder.

5.2 Makroekonomiska effekter

Som nämndes i kapitel 3.1 i uppsatsens teoridel är två av de mest grundläggande syftena med beskattning att finansiera de offentliga utgifterna samt att öka den ekonomiska stabiliteten i landet. Frågan är om Ukraina i och med sin omfattande skattereformering har lyckats att uppnå dessa mål, det vill säga om skattereformeringen har resulterat i ett för landet minskat budgetunderskott och en ökad stabilitet i de makroekonomiska variablerna, i synnerhet inflationen. Viktigt att veta här är att de två faktorerna starkt influerar varandra i den bemärkelsen att ett land som finansierar sitt budgetunderskott med hjälp av "tryckta pengar" från centralbanken kan, om inte tillväxten i landet är hög, drabbas av inflation. Om

²⁵ World Bank, 2003

skatteintäkterna inte är tillräckligt höga för att täcka de statliga utgifterna innebär detta med andra ord att det uppstår underskott i budgetbalansen vilket i sin tur kan leda till en förhöjd inflationsnivå. Detta sätter stor press på landets regering att genomföra skattereformer som leder till en intäktsnivå som kan täcka statens höga utgifter. Reformeringsåtgärder som ska leda till den skattemässiga intäktshöjningen är minskade skattesatser, bredare skattebaser, ökad effektivitet och bildandet av nya skatter som är mer anpassade för en marknadsekonomi. För att minska risken för ett alltför högt underskott bör staten samtidigt minska omfattningen av sina utgifter och slopa finansieringen av verksamheter som inte bidrar till samhällets utveckling. Det är med andra ord viktigt att utgifterna blir mer effektiva, det vill säga att de ger avkastning i form av en för landet bättre ekonomi, så som till exempel utbildning, vård och infrastruktur. Både vad gäller att öka intäkterna och att minska utgifterna har Ukraina dessvärre lyckats mindre bra med detta, vilket har lett till ett stort budgetunderskott. Detta har i sin tur, genom en ”kortsiktig” finansiering av budgetunderskottet, följts av hög inflation.

5.2.1. Budgetbalansen

Tabell: 5.3 Budgetbalansen, intäkter och utgifter i Ukraina, 1992-2003, (% av BNP)

År	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Skatteintäkter	24,4	33,5	43,5	38	37	30,1	28,2	25,2	28,9	26,9	27,4	28,5
Utgifter	38,1	38,6	52,4	44,6	41,9	36,7	30,4	26,7	28,3	27,2	26,7	28,7
Budgetbalans	-14	-5,1	-8,9	-6,6	-4,9	-6,6	-2,2	-1,5	0,6	-0,3	0,7	-0,2

Källa: State Statistics Committee of Ukraine

I Ukraina har budgetbalansen sedan 1992 varit övervägande negativ, vilket kan utläsas i tabellen ovan. Mellan åren 1992 och 1993 lyckades landet öka intäkterna och samtidigt hålla utgifterna på en relativt konstant nivå vilket ledde till att underskottet sjönk med 8,9 procentenheter. Året därpå ökade visserligen intäkterna, men samtidigt rusade utgifterna i höjden vilket gav ett negativt utslag på budgetbalansen i jämförelse med året innan. Fram till 1999 sjönk både intäkterna och utgifterna, för att därefter pendla upp och ner kring en, i jämförelse med tidigare år, relativt konstant nivå.

En viktig orsak till den obalans som drabbat statens budget är landets skattesystem. Trots flertalet genomförda skattereformer har det ännu inte skett någon nämnvärd intäktshöjning, ett faktum som naturligtvis försvårat bekämpningen av den ökande ekonomiska obalansen. En

källa till uteblivna skatteintäkter är den i Ukraina utbredda ”informella sektorn”, där företag ”gömmer” sina intäkter för att undvika olika former av beskattning.²⁶ Dessutom är inkasseringen av skatteintäkterna undermålig och ineffektiv, vilket leder till stora intäktsbortfall. Alla de obetalda skulder som skattebetalarna är skyldiga staten i Ukraina och alla de skattelättnader som getts olika företag och individer är ytterligare orsaker till skatteförluster och därmed det stora budgetunderskottet. En förklaring till de höga offentliga utgifterna är det statliga stöd som ges till icke vinstdrivande företag och icke konkurrenskraftiga industrier. Regeringen utsätts också av påtryckningar från bland annat jordbrukslobbyister om ekonomiskt stöd, en finansiering som givetvis ökar statens utgifter och därmed budgetunderskottet. Överkapaciteten av arbetskraft inom den offentliga sektorn bidrar också till de höga utgifterna. Ser vi till den viktigaste skatten i Ukraina, mervärdesskatten, sjunker den stadigt (figur 5.3).

Då de offentliga utgifterna i Ukraina är högre än de intäkter som staten driver in uppstår ett "gap" mellan dem som staten måste finansiera med andra medel. För detta finns det tre möjliga metoder:

- Öka penningmängden genom att låna från centralbanken, det vill säga att öka pengautbudet genom att ”trycka pengar”.
- Öka statsskulden, genom att låna pengar. Både inhemska och utländska lån är möjliga.
- Minska på Centralbankens reserv.

De olika metodernas inverkan på ett lands ekonomi skiljer sig nämnvärt åt, varför det är viktigt för ett land att noga överväga vilken av de tre som ska användas. Om staten missbrukar möjligheterna till finansiering och om centralbanken för en slarvig penningpolitik kan detta, som var fallet för Ukraina i början av 90-talet, leda till hyperinflation.

²⁶<http://www.nato.int/docu/colloq/1999/pdf/159-169.pdf>

5.2.2. Inflation

Tabell: 5.4 Inflationen i Ukraina 1992-2004

År	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Inflation	2100	10260	500	280	40	10	20	19	26	6,1	-0,6	8,2	21,3

Källa: National Bank of Ukraine (NBU)

Inflationen i Ukraina är idag relativt stabil, även om den utifrån ett marknadsekonomiskt perspektiv fortfarande anses vara för hög. Annorlunda var det i början av 90-talet då landet möttes av hyperinflation på över 10,000 % (se tabell). Orsaken till Ukrainas skyhöga inflation sägs grunda sig i landets stora budgetunderskott samt på den metod, med vilken Ukraina valde att finansiera underskottet. Då inga andra möjligheter fanns att tillgå finansierades det budgetära underskottet under åren 1992-1994 med hjälp av lån från Ukrainas centralbank, vilket ökade pengautbudet och penningmängden i samhället, som i sin tur ledde till ökade priser. Hade tillväxten i landet under samma period varit hög hade hyperinflation, trots finansiering med hjälp av centralbankens sedelpress, kunnat undvikas, vilket var fallet under 2001. Dessvärre inträffade ett produktionsfall åren efter den sovjetiska planekonomins fall vilket påverkade inflationen under den första halvan av 90-talet. Valet av finansieringsmetod beror på Ukrainas svaga och underutvecklade banksystem, då detta gjorde att det inte fanns några andra alternativ för landet än att finansiera underskottet genom centralbankens sedelpress.

Den stabilitet som idag råder i de makroekonomiska variablerna är emellertid något av en illusion. Den stabila inflationen är nämligen inte en följd av en för Ukraina förbättrad finanspolitik, vilket hade varit att önska. Istället har budgetunderskottet i omfattande uträkning finansierats med hjälp av obetalda löner och räkningar, det vill säga genom en för staten ökad skuldbörda.²⁷ Landet är därför i akut behov av en mer stabil och tillförlitlig finans- och penningpolitik som arbetar utifrån långsiktiga målsättningar, och inte som idag, då de vidtar åtgärder som är viktiga för stunden. Sker det inte en förändring av den finanspolitiska strukturen finns det en risk att staten i Ukraina urholkar landets ekonomi.

²⁷ <http://www.nato.int/docu/colloq/1999/pdf/159-169.pdf>

6. Slutsats

Syftet med den i Ukraina omfattande skattereformeringen är för landet att skapa ett skattesystem anpassat för en modern marknadsekonomi där bland annat krav på effektivitet, stabilitet, neutralitet, rättvishet, transparens, enkelhet etc. ingår. Dessutom fordras en reducering av skattesatserna, ett minskat antal skatter, en breddning av skattebaserna samt ett införande av nya, mer marknadsanpassade, skatter. Dessutom måste landet upprätta en fullständig skatteadministration. För att en skattereformering ska anses vara lyckad krävs också att den offentliga sektorn ses över, det vill säga att staten reducerar sina utgifter och effektiviserar finansieringen genom att ge resurser till områden som bidrar till landets utveckling och tillväxt. I nära anknytning till skattereformeringen står även utvecklingen av landets banksystem.

Första frågan att besvara är hur väl Ukraina har lyckats med att frambringa ett skattesystem som liknar de i marknadsekonomier, det vill säga ett system som kan anses uppfylla ovanstående krav om ett ”bra” skattesystem. Vad gäller implementeringen av de skatter som utgör huvuddelen av intäkterna i marknadsekonomier, det vill säga mervärdesskatten, den personliga inkomstskatten, företagets vinstskatt och punktskatten har Ukraina lyckats relativt bra med detta. Intäkterna från de fyra skatterna har stadigt ökat och tar större och större andelar av skatteintäkterna. Mervärdesskatten, som sedan den infördes 1992 har genomgått flertalet förändringar, är idag Ukrainas viktigaste inkomstkälla, vilket kan ses som en framgång, även om det är ett bakslag att dess intäkter har minskat med åren. Andra positiva inslag är det minskade antalet skatter, det minskade antalet undantag, breddningen av skattebaser och den betydligt mer effektiva insamlingen. Inget av dessa områden kan emellertid anses vara fulländade och ännu har Ukraina långt kvar till att uppfylla kraven om ett marknadsanpassat skattesystem

De huvudsakliga problemen med skatterna i Ukraina är att systemet, trots ett flertal genomförda skattereformer, fortfarande är komplicerat, ineffektivt och icke transparent. Beskattningen i Ukraina uppfyller heller inte kravet om att vara rättvist, då regeringen tenderar att stödja vissa företag och grupper i samhället i form av skattelättnader, i vissa fall till och med skattebefrielser. Orsaken till stödet är viljan att främja speciella intressen, men har istället resulterat i ett orättvist skattesystem, där vissa grupper gynnas mer än andra.

Skattelättnaderna reducerar skattebasen vilket innebär att skattebördan för de grupper i samhället som inte beviljas en reducering blir större. Många av de företag som betalar full skatt blir därmed inte tillräckligt konkurrenskraftiga och tvingas antingen att lämna marknaden eller att kringgå landets skattelagar. Risken med skattelättnader är med andra ord att den leder till skattefusk och korruption vilket i sin tur hämmar den ekonomiska utvecklingen i landet. Ytterligare problem är att skattestrukturen saknar stabilitet i den bemärkelsen att staten fortfarande, utan förvarning, kan ändra skattesatsen för att täcka landets höga utgifter. Detta medför naturligtvis svårigheter för såväl företag som invånare i landet att spara och investera som önskas. När Ukraina nu går mot ett eventuellt framtida medlemskap i EU ökar naturligtvis kraven på en väl fungerande skattestruktur, inte minst vad gäller de skatter som berör handel och direktinvesteringar. Utvecklingen av dessa skatter är av yttersta vikt om landet vill öppna upp sina gränser och utveckla en stark konkurrensförmåga, även internationellt sett.

Den andra frågan vi önskar besvara i uppsatsen är hur skattereformerna påverkat Ukrainas ekonomi. För att göra detta har vi tittat på hur skatteintäkterna utvecklats över tiden samt på landets budgetunderskott och dess inflation.

Trots otaliga skattereformer, vissa mer lyckade än andra, har dessa inte lett till någon nämnvärd intäktshöjning, ett faktum som naturligtvis bidragit till svåra komplikationer för Ukrainas ekonomi. Orsaken till det stora intäktsbortfall som drabbat staten är, som nämndes ovan, de omfattande skattelättnader som gynnar vissa företag, skattesystemets höga ineffektivitet samt bristen på stabilitet och enkelhet i skattestrukturen. Den obalans, mellan statens intäkter och utgifter, som länge präglat Ukrainas ekonomi har lett till höga budgetunderskott, ett faktum som försvårat transformeringen och moderniseringen av landet. Förutom bristerna i skattesystemet beror den negativa budgetbalansen även till stor del på de subventioner som staten betalar ut till vissa företag, något som försvårat landets förmåga att hålla nere utgifterna. För att finansiera budgetunderskottet har Ukraina, på grund av ett svagt och underutvecklat banksystem, sett sig tvingade att låna pengar av centralbanken. Denna metod är en väldigt kortsiktig lösning, eftersom inflationen snabbt skjuter i höjden och urholkar landets ekonomi, något som drabbade Ukraina i början av 1990- talet.

Ukraina har de senaste åren emellertid klarat av att stabilisera ekonomin något, men vägen dit har enligt allt att döma inte varit lätt. Såväl budgetunderskottet som inflationen ligger idag på

betydligt lägre nivåer och inflationen fluktuerar inte längre så kraftigt, trots att den fortfarande är långt ifrån att kunna anses vara stabil. Ukraina har, genom att inte längre finansiera underskottet med lånade pengar från centralbanken, minskat inflationen, men reformeringen av finanspolitiken är fortfarande ofullständig. Att så är fallet beror på att, de av staten valda, tillvägagångssätten inte är hållbara i ett längre perspektiv. Metoderna som Ukraina tillämpat för att täcka de höga utgifterna består till största del av obetalda löner och skulder.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att för att Ukraina ska kunna bedriva ett marknadsekonomiskt system krävs, enligt den ovan nämnda beskrivningen, att landet genomför ytterligare reformer vilket i synnerhet innefattar finanspolitiken och därigenom skattestrukturen och banksektorn. För att landet ska ha möjlighet att kunna utvecklas ytterligare måste det ske en decentralisering av finanspolitiken, ökad effektivisering av skattestrukturen samt en förbättring inom banksektorn.

Intressanta frågor som vi inte berört i vår uppsats men som ändå är relevanta för ämnet är hur väl Ukraina lyckats med andra reformer, såsom exempelvis privatiseringen av de statligt ägda företagen samt när det skulle kunna vara möjligt för landet att ingå ett medlemskap i den Europeiska Unionen.

7. Källförteckning

Publicerade källor

Barnett, K. och Grown, C., (2004) "Gender Impacts of Government Revenue Collection: The Case of Taxation" London: Commonwealth Secretariat

Bird, Richard M., 2005. "VAT in Ukraine: An interim report", Working papers 0503, International Tax Program, Institute for International Business, Joseph L. Rotman School of Management, University of Toronto.

Bird, Richard M. and Sally Wallace (2004) "Is It Really So Hard to Tax the Hard-to-Tax? The Context and Role of Presumptive Taxes," in James Alm, Jorge Martinez-Vazquez and Sally Wallace, eds. *Taxing the Hard-to-Tax: Lessons from Theory and Practice* (Amsterdam: Elsevier).

Gregory, Paul R. and Stuart, Robert C (2001), *Russian and Soviet Economic Performance and Structure*, Addison-Wesley Educational Publishers, Inc. Seventh Edition, 2001

Hogye, Mihaly (2000) *Local and Regional Tax Administration in Transition Countries* European University Press

Kuhn, Arnim, Kastioukevitch, Nikolay, Leschenko, Natalie, Movchan, Veronika, "Comments on the Revenue Side of the 1st Draft of the Law 'On the State Budget of Ukraine for 2004'", *Kurzanalysen und Informationen* nr 16 April 2004

Ott, K., 1998. "Tax Administration Reform in Transition: The Case of Croatia". *Occasional Paper*, 1998

Tanzi, Vito (1992), *Fiscal Policies in Economies in Transition*, IMF, Washington, DC, 1992

World Bank, Ukraine: Tax Policy and Tax Administration, Report No. 26221-UA, World Bank, Kiev, mars 2003

Woronowycz, Roman, 2003 “Rada reduces income tax to 13 percent flat rate” *The Ukrainian Weekly*, 2003

Elektroniska Källor

Alimkulov, Askar. “A transformation model for Banking Systems in Transition Economies”, 1999, <http://www.sba.muohio.edu/abas/1999/alimkuas.pdf>, 2005-07-25

Baker och McKenzie, “Parliament Adopts Draft Tax Code at First Reading”
http://www.internationallawoffice.com/ld.cfm?Newsletters__Ref=2812 , 2005-07-20

Baker och McKenzie, “Doing business in Ukraine”
<http://www.infoukes.com/ukremb/doingbusiness-bm.pdf>, 2005-07-20

Edilberto L, Segura (2001), “Ukraine: Economic Situation and Reforms In 2001”,
http://www.sigmableyzer.com/files/Ec_situation_eng.pdf , 2005-08-01

IMF (2002), Ukraine, 1991-2002, Presentation by IMF Senior Resident Representative,
Ukraine's Public Administration Academy, Februari 15, 2002
<http://www.imf.org/external/country/UKR/rr/>

IMF, Ukraine: Fiscal Snapshot,
<http://www.imf.org/external/country/UKR/rr/2002/pdf/021502a.pdf>, 2005-07-10

Luzik, Peter, C. “International Experience in Tax Reform
and Lessons for Ukraine”, <http://www.som.hw.ac.uk/cert/wpa/1999/dp9904.pdf>, 2005-07-18

National Bank of Ukraine, <http://www.bank.gov.ua>, 2005-07-15

Snelbecker, David. "Prospects for Economic Security and Growth in Ukraine"
<http://www.nato.int/docu/colloq/1999/pdf/159-169.pdf>, 2005-07-20

State Statistics Committee of Ukraine, <http://www.ukrstat.gov.ua/>, 2005-07-15

United Nations Development Programme, Blue Ribbon Commission for Ukraine,
"Proposals for the President: A New Wave of Reform",
www.un.kiev.ua/brc/report_e/brcreport040305eng.pdf, 2005-06-15