УДК 336:2

[https://doi.org/10.52058/2786-5274-2021-1\(1\)-92-105](https://doi.org/10.52058/2786-5274-2021-1(1)-92-105)

Панфілова Тамара Олександрівна кандидат економічних наук, старший науковий співробітник, провідний науковий співробітник сектору міжнародних фінансових досліджень, ДУ «Інститут економіки та прогнозування НАН України», вул. Панаса Мирного, 26, м. Київ, 01011, тел.: (066) 154-54-47, e-mail: tamara.panfilova@ gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-1410-6258>.

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ МЕХАНІЗМІВ РЕГУЛЮВАННЯ БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВОЇ СФЕРИ УКРАЇНИ

Анотація. Накопичення проблем регулювання бюджетно-податкової сфери України актуалізує необхідність здійснення кардинальних реформ на науково-обґрунтованих засадах з урахуванням сучасної міжнародної практики. Обґрунтування напрямів реформ потребує ретельного аналізу «вразливих» складових механізмів бюджетно-податкового регулювання.

Виокремлено і підтверджено фактами основні проблемні напрямки податкового регулювання, зокрема: нестабільність і непередбачуваність чинної нормативно-правової бази, неефективність і витратність адміністрування податків і зборів, зростання рівню податкового навантаження за окремими видами податків і збільшення тіньового сегмента підакцизних товарів, динаміка тіньової економіки.

Порівняльний аналіз розрахунків податкового навантаження по окремих видах податків за даними національних і міжнародних інституцій дозволив встановити кардинальні відмінності. Серед можливих причин – відмінності у назвах і сутності податків і зборів. Податкова система України є однією із найбільш витратних за часовими характеристиками розрахунку і сплати податків. Підвищення акцизного податку на тютюнові вироби та алкогольну продукцію призвело до зростання тіньового сегмента економіки, поширення контрабанди та контрафакту.

За розмірами тіньової економіки (42,8% від ВВП) Україна посідає 17 місце серед 158 країн світу та перше місце серед 38 країн Європи. Для порівняння, середньосвітовий показник у 2015 році для 158 країн становив 27,78%, для 38 країн Європи - 19,45 %.

Рейтингові позиції України стосовно податкового навантаження та рівню тіньової економіки не сприяють покращенню іміджу країни у світовому співтоваристві, передусім серед потенційних інвесторів.

Ключові слова: податкове навантаження, тіньова економіка, прозорість бюджетного процесу, бюджетно-податкове регулювання

Panfilova Tamara Alexandrovna PhD (Econ.), Senior Researcher, Leading Researcher of the Sector of International Financial Research, Institute for Economics and Forecasting of the NAS of Ukraine, Panasa Myrnoho St., 26, Kyiv, 01011, tel.: (066) 154-54-47, e-mail: tamara.panfilova@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-1410-6258>.

ASSESSMENT OF THE EFFICIENCY OF MECHANISMS OF REGULATION OF THE BUDGET AND TAX SPHERE OF UKRAINE

Abstract. The accumulation of problems in the regulation of the budget and tax sphere of Ukraine highlights the need for radical reforms on a scientifically sound basis, taking into account modern international practice. Substantiation of the directions of reforms requires a careful analysis of the "vulnerable" components of the mechanisms of budget and tax regulation.

The main problematic directions of tax regulation are singled out and confirmed by facts, in particular: instability and unpredictability of the current legal framework, inefficiency and cost of administration of taxes and fees, growth of tax burden on certain types of taxes and increase of shadow segment of excisable goods, dynamics of shadow economy.

A comparative analysis of the calculations of the tax burden on certain types of taxes according to national and international institutions has revealed fundamental differences. Possible reasons include differences in the names and nature of taxes and fees. The tax system of Ukraine is one of the most costly in terms of time characteristics of calculation and payment of taxes. The increase in the excise tax on tobacco products and alcohol products has led to the growth of the shadow segment of the economy, the spread of smuggling and counterfeiting.

In terms of the size of the shadow economy (42.8% of GDP), Ukraine occupies a 17th place among 158 countries and first place among 38 European countries. For comparison, the world average in 2015 for 158 countries was 27,78%, for 38 European countries – 19,45%.

Ukraine's rating positions on the tax burden and the level of the shadow economy do not help to improve the country's image in the world community, especially among potential investors.

Keywords: tax burden, shadow economy, transparency of the budget process, budget and tax regulation

Постановка проблеми. Теоретико-методологічні засади бюджетно-податкової політики формуються та еволюціонують як окремий напрямок макроекономічної науки протягом багатьох десятиліть. Елементи податкової та бюджетної політики використовувалися і модифікувалися одночасно із становленням інституту держави задля фінансового забезпечення реалізації

різноманітних функцій влади, передусім у сфері безпеки та соціального захисту.

Сутність бюджетно-податкової політики «виявляється в сукупності правових, фінансових і організаційних заходів держави у сфері регулювання бюджетних і податкових відносин, які спрямовані на формування і використання фінансових ресурсів у системі регулювання економічного розвитку країни» [1]. При цьому, за формальними ознаками, податкова та бюджетна політика мають окремі й специфічні механізми державного регулювання, однак є взаємозалежними. Від ефективності побудови та функціонування податкової системи залежить ресурсна (дохідна) база державного (зведеного) бюджету, здатність держави через бюджетні відносини впливати на соціально-економічні процеси в країні.

Огляд наукових публікацій з проблем бюджетно-податкового регулювання дозволив виокремити системні та актуальні для сучасного етапу розвитку економіки України проблеми. Відмічають спрямованість податкової системи на забезпечення поточних державних потреб без урахування економічних наслідків таких процесів для підприємств, населення і економіки країни. Перманентно загострюються проблеми адміністрування податкових платежів і податкового навантаження, забезпечення прозорості (транспарентності) бюджету.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розвиток концептуальних засад та практичне застосування методів та інструментів бюджетно-податкової політики здійснили зарубіжні вчені Ж.Боден, Дж. Гелбрейт, В.Джевонс, Л.Ерхарт, Дж. Кейнс, Дж.Миїлль, У.Петті, А.Пігу, Д.Рікардо, Жю-Б. Сей, А.Сміт, Дж. Стигліц, М.Фрідмен, Р.Харрод, А.Хіллман та ін. Проблеми формування бюджету та системи оподаткування в Україні окреслено у працях В.Л. Андрущенко, О.Д. Василика, Т.І. Єфименко, В.П. Вишневського, А.М. Соколовської та інших.

Зважаючи на критичне накопичення проблем, Міжнародний валютний фонд запустив в Україні новий проєкт з підтримки податково-бюджетних реформ, розрахований на 31 місяць – до кінця 2023 року. Передбачається привести фіскальні інституції у відповідність до сучасної міжнародної практики. Проєкт спрямований на модернізацію бюджетного процесу, вдосконалення управління фіскальними ризиками та управління та підзвітності в сфері державних ресурсів, а також поліпшення регулювання та управління в сфері адміністрування доходів та основних функцій адміністрування податків.

Мета статті – систематизація проблем бюджетно-податкового регулювання в Україні з акцентом на міжнародні рейтингові оцінки та позиції країни в якості критеріїв ефективності.

Виклад основного матеріалу. Передусім, розглянемо методологічну сутність формування податкової системи.

Структура податкової системи та механізми податкового регулювання визначаються відповідними актами національної нормативно-законодавчої бази. Основними складовими податкової системи є органи управління, перелік видів і

ставок податків, методи та інструменти податкового регулювання, передусім адміністрування й контролю сплати податків.

Формування і реалізація ефективної податкової політики потребують побудови раціональної управлінської інфраструктури функціонування податкової системи. Корегування оподаткування відбувається через зміни національного законодавства з використанням загальновідомих принципів, методів, форм і прийомів управління фінансовими ресурсами і відносинами [2, с. 260]. Податкове адміністрування розглядають у двох аспектах. По-перше, як систему органів управління (законодавчих і адміністративних) задля процедурного забезпечення реалізації податкової політики. По-друге, як сукупність норм і правил, що регламентують податкові дії і конкретну податкову техніку, а також передбачають відповідальність за порушення податкового законодавства. Для боротьби з податковими правопорушеннями традиційно нарощується апарат контролю і ускладнюються відповідні процедури контролю, що, стимулює розробку нових, більш складних схем ухиляння від оподаткування та поширення корупції у фіскальних органах.

Важливим елементом податкового регулювання є прогнозування і планування ефекту від прийнятих управлінських рішень. В Україні податкове прогнозування і планування здійснюються на основі простої екстраполяції тенденцій розвитку економіки та фіскальних процесів на майбутні періоди. Податкове регулювання підпорядковується не стільки потребам створення оптимального фіскального середовища для прогресивних зрушень в соціально-економічному розвитку, скільки потреби забезпечення певного обсягу податкових надходжень. Як наслідок – більшість податкових трансформацій або спрямовані на запровадження досить сумнівних механізмів справляння податків і пільг в оподаткуванні, або переслідують виключно фіскальні цілі. При цьому фіскальні наслідки податкових трансформацій потрібно розраховувати, враховуючи їх можливий вплив на поведінку платників податків (звуження або розширення податкової бази) [2, с. 268].

До основних проблем податкового регулювання відносять [3; 4]:

1. **Нестабільність і непередбачуваність чинної нормативно-правової бази**, що призводить до високих податкових ризиків для бізнесу й обмежує можливість середньо- і довгострокового планування. Так, протягом 2011 – 2020 рр. до ПКУ було внесено змін і доповнень 155 законами України. Радикальні зміни відбувалися протягом 2014 – 2015 рр. та у 2020 р.

2. **Неефективність і витратність адміністрування податків і зборів**. Мова йде, передусім, про спроби кардинально реформувати керівні податкові органи, зміну підпорядкування й назви. Діяльність Міністерства фінансів України та ДПС України не повною мірою узгоджена, окремі функції дублюються. У 2021 р. порівняно з 2017 р. видатки на органи ДПС збільшились майже у 2,5 рази. Спостерігається збільшення податкового боргу платників перед бюджетами усіх рівнів. Розмір податкового боргу за п'ять останніх років збільшився майже у 2

рази (з 69,6 млрд. грн. станом на 01.02.2017 р. до 104,0 млрд. грн. станом на 01.01.2021 р.), а сума списаної безнадійної заборгованості за аналогічний період – у понад 50 разів (з 289,6 млн. грн. до 15,1 млрд. грн.). Водночас, станом на 1 січня 2021 року сума переплати з податку на прибуток підприємств становила 25,0 млрд. грн. [5]

3. Зростання рівню податкового навантаження за окремими видами податків і збільшення тіньового сегмента підакцизних товарів.

Показник податкового навантаження є індикатором вимірювання якості податкової системи держави. Згідно світового досвіду показник податкового навантаження на макрорівні розраховується к відношення суми всіх податків, незалежно від їх рівня чи спрямування, до обсягу отриманого ВВП. Інформативними є оцінки податкового навантаження за окремими групами податків [3; 6; 7].

Показник податкового навантаження в Україні, за різними оцінками та розрахунками науковців, в останні роки коливається в межах 37 – 42% ВВП. Проте, Міністерство фінансів України здійснює оцінку податкового навантаження лише по основних видах податків, чим значно зменшує величину інтегрального показника [10]. Аналіз даних таблиці 1 дозволяє встановити, що лише податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) у 2011-2020 рр. має сталу тенденцію до зростання за величиною питомої ваги у ВВП. Максимальні значення податкового навантаження зафіксовані: за податком на прибуток у 2011-2013 роках (4,1 – 3,6%); за податком на додану вартість (ПДВ) – у 2017-2018 рр. (10,5%; за акцизним податком – у 2016-2017 рр. (4,3 та 4,1% відповідно); за рентною платою – у 2015-2016 рр. (2,3 та 20,0% відповідно); за іншими податковими надходженнями – у 2015 р. (4,1%).

Таблиця 1

Податкове навантаження по окремих видах податків в Україні в 2011-2020 роках, частка у ВВП, %

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Всього,	24,8%	24,7%	23,2%	23,2%	25,5%	27,3%	27,8%	27,7%	26,9%	27,1%
ПДФО	4,5	4,7	4,7	4,7	5,0	5,8	6,2	6,5	6,9	7,0
Податок на прибуток	4,1	3,8	3,6	2,5	2,0	2,5	2,5	3,0	2,9	2,8
ПДВ	10,0	9,9	8,8	8,8	9,0	9,9	10,5	10,5	9,5	9,6
Акцизний податок	2,5	2,6	2,4	2,8	3,6	4,3	4,1	3,7	3,4	3,7
Рентна плата	1,6	1,3	1,2	1,5	2,3	2,0	1,7	1,4	1,3	1,4
Інші податкові	2,5	2,7	2,8	2,8	4,1	3,4	2,8	2,6	2,8	2,7

Джерело: складено автором за даними [8].

Податкове навантаження є одним із індикаторів, що використовується в міжнародних рейтингових системах. Це дає змогу провести якісне та кількісне оцінювання стану податкової системи країни у порівнянні із іншими країнами [6, с. 90]. Так за даними останнього щорічного дослідження «Оподаткування 2020» (Paying Taxes 2020), яке проводиться компанією PwC (PricewaterhouseCoopers) разом із експертами Світового банку, на підготовку і подання податкової звітності в Україні середньому потрібно 327,5 години на рік, тоді як в ЄС цей показник – 161 година, а загальний світовий – 240 годин [4; 9]. Для порівняння, серед країн ЄС вищий показник лише в Болгарії та Польщі (табл.2). Податкове навантаження для України оцінено у 45,2%, що є значно вищим, ніж у розрахунках Міністерства фінансів. Але співставним з країнами ЄС.

Таблиця 2

**Рейтингові позиції України та окремих країн ЄС за індикаторами
оподаткування PwC**

Економіка	Загальний рейтинг	Легкість сплати податків	Загальна сума податків та внесків (TTCR), % ВВП	Оподаткування праці, % ВВП	Час виконання (годин)	Кількість платежів
Естонія	12	89,9	47,8	38,0	50	8,0
Латвія	16	89,0	38,1	—	168,5	7,0
Литва	18	88,8	42,6	35,2	95	10,0
Румунія	32	85,2	20,0	—	163	14,0
Іспанія	35	84,7	47,0	35,8	143	9,0
Португалія	43	83,7	39,8	—	243	8,0
Німеччина	46	82,2	48,8	—	218	9,0
Чехія	53	81,4	46,1	38,4	230	8,0
Угорщина	56	80,6	37,9	—	277	11,0
Франція	61	79,2	60,7	50,0	139	9,0
Бельгія	63	78,4	55,4	44,5	136	11,0
Україна	65	78,1	45,2	33,8	327,5	5,0
Греція	72	77,1	51,9	—	193	8,0
Польща	77	76,4	40,8	—	334	7,0
Болгарія	97	72,3	—	—	441	14,0
Італія	128	64,0	59,1	42,9	238	14,0

Джерело: складено за даними офіційного сайту PwC [10].

На особливу увагу заслуговують дії урядовців щодо оподаткування

підакцизних товарів. Відомо, що в рамках Угоди про асоціацію з ЄС, Україна взяла на себе зобов'язання підвищити ставки акцизного податку на цигарки до європейських. Податки складають 75-80% вартості пачки легальних цигарок. Визнано, що підвищення акцизів призводить до зростання попиту на більш дешеву продукцію як легального виробництва, так і тіншового походження – контрабанди. Згідно з даними дослідницької компанії Kantar, якщо в 2016 році «тіншова» частина тютюнової продукції в Україні становила 1,1%, то в 2017 – вже 2,3%, в 2018 – 4,4%, в 2019 – 6,6%, в 2020 – 6,9%, а відповідно до лютневого дослідження 2021 року – рекордні 12,8% [11]. При цьому в країні, до якої надходить контрабанда, легальне виробництво скорочується. Про це свідчать дані таблиці 3. У порівнянні з 2014 роком надходження акцизного податку в 2020 році збільшилися утричі. А легальна реалізація скоротилася у 1,8 разу.

Таблиця 3

**Надходження акцизного податку з тютюнових виробів до держбюджету
та обсяги їх реалізації**

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Надходження акцизу з тютюнових виробів, млрд. грн.	15,3	16,6	17,9	18,1	22,2	33,2	39,9	43,6	44,1	54,7
Обсяг реалізації (постачання) тютюнових виробів (виробництво – експорт + імпорт), млрд. шт.	87,8	83,0	73,6	74,5	73,3	76,4	65,1	55,3	44,1	41,6

Джерело: складено автором за даними [8].

Експерти вважають, що проблема контрабанди сигарет — це проблема всієї країни, оскільки Україна втрачає і репутацію у світі. Як свідчать дослідження Euromonitor та KPMG, Україна посіла лідируючі позиції в контрабанді цигарок в Європу [11].

Дещо інша ситуація спостерігається в сфері оподаткування алкогольної продукції. Підвищення акцизу призвело до зростання податкових надходжень на 40% протягом останніх шести років, проте обсяги реалізації скоротилися лише на 16% (табл. 4).

Таблиця 4

Надходження акцизного податку з лікero-горілчаних виробів до державного бюджету та обсяги їх реалізації

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Надходження акцизу з лікero-горілчаних виробів, млрд. грн.	4,8	5,1	4,7	5,9	5,7	6,9	6,9	7,2	7,3	7,9
Обсяг реалізації (постачання) лікero-горілчаних виробів (виробництво – експорт + імпорт), млн. дал.	38,5	40,4	36,7	31,7	26,4	20,4	18,9	20,2	20,7	22,8

Джерело: складено автором за даними [8].

Підвищення акцизу протягом 2011-2020 років призвело до скорочення виробництва лікero-горілчаних напоїв у понад 2,2 разу, при цьому горілки – у 3 разу. Найменше скоротилося виробництво лікерів – на 30%. А виробництво слабоалкогольних напоїв к 2016 року скоротилося у 5 разів, проте у подальшому значно збільшилося (табл. 5).

Таблиця 5

Структура виробництва лікero-горілчаних напоїв, млн. дал

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Всього	45,3	45,3	33,2	31,8	27,4	21,8	19,9	20,0	19,5	20,2
Слабоалкогольні напої	10,4	9,6	9,3	9,1	7,5	2,1	4,8	6,3	7,6	7,9
Лікери	1,6	1,8	1,5	1,3	1,2	3,1	1,5	1,0	1,0	1,2
Горілка	33,3	33,8	22,4	21,4	18,6	16,6	13,7	12,7	10,9	11,1

Джерело: складено автором за даними [8].

Згідно з даними інституту ДФС, за підсумками 2020 року майже кожна друга пляшка міцного алкоголю була проведена незаконно, а кожна четверта виявилася підробкою [11]. Тобто підвищення акцизу призвело до тінізації ринку та розширення сегменту контрафакту.

Зважаючи на тінізацію ринку підакцизних товарів, 13 липня 2021 р. Верховна рада прийняла за основу законопроект №5420 «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо криміналізації контрабанди товарів та підакцизних товарів, а також недостовірного декларування товарів».

4. Динаміка тіньової економіки. Тінізація фінансово-економічних відносин є глобальним явищем і притаманна як розвинутим країнам, так і країнам, які формують ринкові відносини. Спонукальними мотивами є прагнення бізнесу і населення приховати доходи та мінімізувати сплату податків, уникнути адміністративного тиску при здійсненні реєстраційних та дозвільних процедур, забезпечення санітарно-епідеміологічної та пожежної безпеки тощо. Процеси тінізації посилюються в умовах нерозвиненості інституційного середовища, недосконалості механізмів державного регулювання, під час розгортання фінансово-економічних криз тощо.

Процеси тінізації в податковій сфері призводять як до негативних, так і позитивних наслідків для стабільного функціонування економіки. Серед негативних наслідків виділяють: нестабільність і ускладнення прогнозування податкових надходжень, що унеможливує виконання планових бюджетних видатків у повному обсязі; скорочення державних інвестицій; скорочення соціальних програм; ескалації проблем в пенсійній сфері; затримки та накопичення боргів з виплати заробітної плати в бюджетній сфері тощо. Водночас за деякими оцінками, наявність тіньового сектора, особливо в кризових умовах, є «соціальним амортизатором» через неформальну зайнятість працездатного населення і можливість отримання додаткових доходів, що, в свою чергу, сприяє збереженню купівельної спроможності [12, с. 64].

Для вимірювання розміру та динаміки тіньової економіки використовують різні методи, зокрема прямі методи, такі як методи опитування, непрямі методи, відомі як індикаторні підходи, і методи статистичного моделювання. У практичній діяльності Міністерство економіки і торгівлі України використовує методи “витрати населення – роздрібний товарооборот і послуги”, монетарний метод, метод збитковості підприємств та електричний метод [13].

Природно, що використання різних методів оцінювання призводить до різних результатів. Про це свідчать дані розрахунків Міністерства економіки України за 2010-2020 роки (табл. 6). Так, найбільш стабільну динаміку на рівні 30-34% дають розрахунки за монетарним методом. Коливальну динаміку демонструють величини показника тінізації за методом збитковості підприємств – інтервал розкиду від 20 до 34%. А розрахунки за методом “витрати населення – роздрібний товарооборот і послуги” та електричним методом до 2020 року давали понижувальну динаміку показника. Згідно попередніх розрахунків рівень тінізації економіки у 2020 році за інтегральним показником склав 30% від обсягу офіційного ВВП, за методом збитковості підприємств – 27%, методом “витрати населення – роздрібний товарооборот” - 22%, монетарним методом – 32%, за

електричним методом рівень тіньової економіки зменшився і склав 26% від обсягу офіційного ВВП

Таблиця 6

Рівень тінізації економіки України у 2010-2020 рр., %

Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Інтегральний показник	36	32	30	30	36	35	33	32	29	27	30
За методом “витрати населення – роздрібний товарооборот + послуги	30	43	36	35	38	39	33	33	28	25	22
за методом збитковості підприємств	34	29	31	31	35	30	25	25	23	20	27
За монетарним методом	38	34	30	29	33	33	33	31	32	30	31
за електричним методом	36	28	28	30	38	35	31	29	27	25	23

Джерело: складено автором за даними [13].

У міжнародних рейтингових оцінках тіньової економіки широко використовують модель «множинні показники та численні причини (multiple indicators and multiple causes, MIMIC)». Модель MIMIC - це особливий тип моделювання структурних рівнянь (SEM), який широко застосовується в психометричних та соціально-наукових дослідженнях і ґрунтується на статистичній теорії неспостережуваних змінних, розробленій у 1970 -х роках [14; 15]. Найбільш значущими змінними, що призводять до існування та розвитку тіньової економіки, є: податковий тягар; нормативне навантаження (ступінь регламентації); рівень безробіття; рівень самозайнятості; індекс економічної свободи.

Так, використання методу MIMIC для оцінювання тіньової економіки 158 країн світу за період 1991–2015 рр. показало, що середнє значення розміру тіньової економіки цих країн становить 31,9% від ВВП. Медіана складає 32,3%, тобто обидва значення досить близькі один до одного. Найбільші розміри тіньової економіки виявлені в Грузії (64,9%), Болівії (62,3%) та Зімбабве (60,6%). Три найменші тіньові економіки визначені для Швейцарії (7,2%), США (8,3%) та Австрії (8,9%). Розміри тіньової економіки за регіонами: країни ОЕСР в цілому

мають значення показника нижче 20 відсотків, а країни Африки на південь від Сахари та країни Латинської Америки є мають середні значення за 1991–2015 роки вище 36 відсотків. У всіх групах країн відзначено значне зменшення розміру тіньової економіки з плином часу: середнє зниження з 1991 по 2015 рік становило 5,3 процентного пункту. Країни з високим рівнем доходу мають найнижчий рівень тіньової економіки, а країни з низьким рівнем доходу – навпаки [15, р.23]. За оцінками зазначеного дослідження середнє значення тіньової економіки України з 1991 по 2015 рік склало 44,8% і є значно вищим, ніж в країнах ЄС. Мінімальне значення розміру тіньової економіки для України – 36,65%, а максимальне – 57%. В країнах ЄС мінімальне середнє значення розміру тіньової економіки визначено для Австрії (8,93%), максимальне – для Кіпру (30,3%) [15, р. 50-54].

Наведені оцінки щодо України співпадають з даними сайту TheGlobalEconomy.com: середнє значення для України за 1991 - 2015 рр. становило 44,8 %, мінімум 36,65 % у 2008 р. та максимум 57 % у 1998 р. Останнє значення у 2015 р. становить 42,9 % і за цим показником (ранжування від максимальної до мінімальної величини) Україна посіла 17 місце в рейтингу серед 158 країн. Для порівняння, середньосвітовий показник у 2015 році для 158 країн становив 27,78%. Середнє значення за 2015 рік у 38 країнах Європи становило 19,45 %. Найвище значення було в Україні: 42,9 %, а найменше - у Швейцарії: 6,94% [16].

Стосовно проблем бюджетного регулювання варто відмітити: розбалансування дохідної та видаткової частин зведеного бюджету та наявність бюджетного дефіциту понад законодавчо встановлений граничний рівень у 3%; нездатність влади оптимізувати (зменшити) рівень боргового навантаження, обмеженість ресурсів щодо інвестування в критично важливі сфери охорони здоров'я, науки та освіти тощо. Більшість із зазначених проблем пов'язана із неефективністю податкового регулювання. В цьому зв'язку важливим є зазначений вище проект МВФ щодо модернізації бюджетного процесу, вдосконалення управління та підзвітності в сфері державних ресурсів.

Важливим індикатором ефективності бюджетного регулювання є Індекс відкритості бюджету (The Open Budget Survey). Щорічний Індекс відкритості бюджетів країн у всьому світі розраховується за даними опитування незалежної групи International Budget Partnership [17]. Індекс 2019 р. охоплює огляд відкритості бюджету для 117 країн. Варто відмітити, що Україна значно покращила свої позиції за показником прозорості бюджету у порівнянні з 2017 р. – 64 бали проти 54, і посіла 26 місце серед 117 країн . Водночас показник 2019 року лише на 1 бал вищий, ніж у 2010 р. Проте, укладачі Індексу вважають, що однієї тільки прозорості недостатньо для вдосконалення управління. Фундаментальне значення для досягнення позитивних результатів, пов'язаних з більшою прозорістю бюджету, має участь громадськості у формуванні бюджету. Показник України в 33 бали із 100 свідчить, що у громадськості недостатньо можливостей для участі в бюджетному процесі. Проте цей показник виявився

вищим, ніж у 2017 р. (30 балів) та загальносвітовий (14 балів).

Важливість бюджетної прозорості (фіскальної транспарентності) для ефективного бюджетно-податкового регулювання визначається сутнісними характеристиками цього явища. Зокрема МВФ визначає фіскальну транспарентність як публічну відкритість щодо структури уряду та його функцій, намірів податково-бюджетної політики, рахунків публічного сектору та прогнозів. Вона охоплює швидкий доступ до надійної, загальної, своєчасної, зрозумілої та міжнародно порівняної інформації про діяльність уряду у такий спосіб, щоб електорат і фінансові ринки могли точно оцінити фінансову позицію уряду і реальні витрати й вигоди діяльності уряду, включаючи теперішнє та майбутнє їх економічне і соціальне значення [18].

Висновки. Підсумовуючи викладене стосовно проблем податкового регулювання в Україні слід визнати, що спроби влади віднайти оптимізувати податкові відносини протягом останніх років не є успішними. Підтвердженням цьому є зростання податкового навантаження на працю, провал політики збільшення акцизного податку через зростання тіньового сегменту, контрабанди та контрафакту тютюнових виробів і алкогольної продукції. До того ж міжнародні рейтингові позиції України є набагато вищими к стосовно рівню податкового навантаження, так і стосовно розмірів тіньової економіки. А це призводить до зменшення можливостей реалістично прогнозувати обсяги податкових надходжень до бюджету.

Обмеженість ресурсної бази податкових надходжень не дозволяє підвищити ефективність бюджетного процесу, передусім в частині соціального захисту та інвестування в пріоритетні сфери національної економіки.

Рейтингові позиції України стосовно податкового навантаження та рівню тіньової економіки не сприяють покращенню іміджу країни у світовому співтоваристві, передусім серед потенційних інвесторів.

Література:

1. Рябушка Л.Б., Веремчук Д.В. ¹Бюджетно-податкова політика в системі регулювання економічного розвитку держави. Механізм регулювання економіки. 2008. № 3. Т2. С. 182-187.
2. Турбулентность налоговых реформ / С.И. Юрий, А.И.Крисоватый, И.А. Майбуков, Т.В. Кошук. К. : Знання, 2011. 382 с.
3. Горобей К. Д., Цимбаленко Я. Ю. Аналіз податкового навантаження в Україні та країнах ЄС. Актуальні проблеми економіки та управління : збірник наукових праць молодих вчених. 2019. – Вип. 13. URL:<https://ela.kpi.ua/handle/123456789/29366>
4. Іванишина О. С., Прокопенко І. А., Панура Ю. В. Удосконалення податкової системи як фактор підвищення фінансової безпеки держави. Ефективна економіка. 2021. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8775>
5. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borg/365623.html>
6. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / за ред. Т.І. Єфименко, А. М. Соколовської. К. : ДННУ “Академія фінансового управління”, 2013. 494 с.

7. Оперенко С.Г. Податкове навантаження та його вплив на стимулювання економічного зростання. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2018. Випуск 19, частина 2. С. 167-171.
8. Доходи Зведеного бюджету за 2020 рік. Міністерство фінансів України URL https://mof.gov.ua/storage/files/zvit_2020_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.pdf
9. Paying Taxes 2020 PwC URL <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020.html>
10. Офіційний сайт PwC.. URL <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/overall-ranking-and-data-tables.html>
11. Бой с тенью. Как пандемия повлияла на контрабанду и какой вред она наносит. 15 июля 2021. URL: <https://daily.rbc.ua/rus/show/boy-tenyu-pandemiya-povliyala-kontrabandu-1626345453.html>
12. Баранов С.О. Державне регулювання детінізації національної економіки: організаційно-правовий аспект. Дисертація на здобуття наукового ступеня канд. наук з держ. упр. Спеціальність 25.00.02- механізми державного управління. державне управління. 2018. 242 с
13. Тіньова економіка. Загальні тенденції. Аналітична записка. Міністерство економіки України. Департамент стратегічного планування та макроекономічного прогнозування. 2020. 14 с.. URL: <https://me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>
14. Hassan Mai, Schneider Friedrich (2016) Size and Development of the Shadow Economies of 157 Worldwide Countries: Updated and New Measures from 1999 to 2013. J Glob Econ 4: 218.
15. Medina Leandro, Schneider Friedrich. Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years? IMF Working Papers WP/18/17. January 2018. 78 p.
16. Офіційний сайт TheGlobalEconomy. URL: https://www.theglobaleconomy.com/Ukraine/shadow_economy/
17. Офіційний сайт International Budget Partnership. URL: <https://www.internationalbudget.org/>.
18. Manual on Fiscal Transparency. (2007) International Monetary Fund. URL: <http://www.imf.org/>.

References:

1. Ryabushka, L.B. & Veremchuk, D.V. (2008) Byudzhetno-podatкова polityka v systemi rehulyuvannya ekonomichnoho rozvytku derzhavy [Fiscal policy in the system of regulating the economic development of the state]. *Mekhanizm rehulyuvannya ekonomiky*. 3. T2. 182-187 [in Ukrainian].
2. Yuriy, S.I., Krisovatyy, A.I., Mayburov, I.A. & Koshchuk, T.V. (2011) *Turbulentnost' nalogovykh reform [Turbulence of tax reforms]*. K. : Znaniya [in Russian]
3. Horobey, K.D. & Tsymbalenko, YA.YU. (2019) Analiz podatkovoho navantazhennya v Ukraini ta krayinakh YES [Analysis of the tax burden in Ukraine and EU countries]. *Aktual'ni problemy ekonomiky ta upravlinnya: zbirnyk naukovykh prats' molodykh vchenykh*. Vyp. 13. Retrieved from <https://ela.kpi.ua/handle/123456789/29366> [in Ukrainian].
4. Ivanyshyna, O.S., Prokopenko, I.A. & Panura, YU.V. (2021) Udoskonalennya podatkovoyi systemy yak faktor pidvyshchennya finansovoyi bezpeky derzhavy [Improving the tax system as a factor in improving the financial security of the state] *Efektivna ekonomika*. 4. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8775> [in Ukrainian].
5. Ofitsiyny sayt Derzhavnoyi podatkovoyi sluzhby Ukrainy. Retrieved from <https://tax.gov.ua/diyalnist/-pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borg/365623.html> [in Ukrainian].
6. Yefimenko, T.I., & Sokolovskaya, A.M. (Eds.) (2013): *Dynamika podatkovoho navantazhennya v Ukraini v konteksti realizatsiyi podatkovoyi reformy [Dynamics of the tax burden in Ukraine in the context of tax reform]* K. : DNNU "Akademiya finansovoho upravlinnya" [in Ukrainian].
7. Operenko, S.H. (2018) Podatkove navantazhennya ta yoho vplyv na stymulyuvannya ekonomichnoho zrostannya [Tax burden and its impact on stimulating economic growth] *Naukovyy visnyk Uzhhorods'koho natsional'noho universytetu*. Vypusk 19, chastyna 2. 167-171 [in Ukrainian].

8. Dokhody Zvedenoho byudzhetu za 2020 rik. [Consolidated budget revenues for 2020]. Ministerstvo finansiv Ukrainy. Retrieved from https://mof.gov.ua/storage/files/zvit_2020_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.pdf [in Ukrainian].

9. Paying Taxes 2020 PwC. Retrieved from <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020.html> [in English]

10. Ofitsiynyy sayt PwC [PwC].. Retrieved from <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/overall-ranking-and-data-tables.html> [in English].

11. Boy s ten'yu. Kak pandemiya povliyala na kontrabandu i kakoy vred ona nanosit.[Shadowboxing. How the pandemic has affected smuggling and how it is causing it] (2021). Retrieved from <https://daily.rbc.ua/rus/show/boy-tenyu-pandemiya-povliyala-kontrabandu-1626345453.html> [in Russian].

12. Baranov, S.O. (2018) Derzhavne rehulyuvannya detinizatsiyi natsional'noyi ekonomiky: orhanizatsiyno-pravovyy aspekt [State regulation of de-shadowing of the national economy: organizational and legal aspect] Dysertatsiya na zdobuttya naukovooho stupenya kand..nauk z derzh. upr. Spetsial'nist' 25.00.02 - mekhanizmy derzhavnoho upravlinnya.derzhavne upravlinnya. [in Ukrainian].

13. Tin'ova ekonomika. Zahal'ni tendentsiyi. [Shadow economy. General trends] (2020). Analitychna zapyska.Ministerstvo ekonomiky Ukrainy. Departament stratehichnoho planuvannya ta makroekonomichnoho prohozuvannya... Retrieved from <https://me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki> [in Ukrainian].

14. Hassan, Mai & Schneider, Friedrich (2016) Size and Development of the Shadow Economies of 157 Worldwide Countries: Updated and New Measures from 1999 to 2013. J Glob Econ 4: 218. [in English].

15. Medina, Leandro & Schneider, Friedrich (2018) Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years? IMF Working Papers WP/18/17. 78 p. [in English]

16. Ofitsiynyy sayt TheGlobalEconomy. [TheGlobalEconomy] Retrieved from https://www.theglobaleconomy.com/Ukraine/shadow_economy/ [in English].

17. Ofitsiynyy sayt International Budget Partnership. [International Budget Partnership] Retrieved from <https://www.internationalbudget.org/>. [in English].

18. Manual on Fiscal Transparency (2007) International Monetary Fund. Retrieved from <http://www.imf.org/>. [in English].