

В. О. Гавриленко, С. Л. Демиденко

ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ ЯК ПОКАЗНИК ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ

В статті визначено сутність податків як основного джерела дохідної частини бюджету країни. Розкрито зміст та мету податкового навантаження. Доведено, що ефективність податкової системи має залежність від структури податкових надходжень та загального рівня податкового навантаження на економіку. Проаналізовано структуру податкових надходжень та інших статей доходів зведеного бюджету України за 2017–2022 рр. За результатами аналізу з'ясовано, що податкові надходження та їх частка в доходах у 2022 р. знизилася, відповідно відбулися зміни питомої ваги окремих податків та зборів.

Проведена оцінка податкового навантаження в Україні різними способами показала значну різницю між значеннями загального рівня податкового навантаження та рівня без урахування ЄСВ. Визначено, що на загальний рівень податкового навантаження, окрім загальнодержавних і місцевих податків та зборів, значний вплив мають надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Результати порівняння податкового навантаження в Україні та країнах Європейського Союзу показали, що у нашій державі його значення знаходиться на низькому рівні. Доведено, що відмінності між країнами з високим та низьким рівнем податкового навантаження зумовлені економічною політикою кожної країни щодо державних видатків і податкових структур.

Для оцінки ефективності податкової системи України проведено порівняльний аналіз показників легкості сплати податків з аналогічними показниками країн ЄС. Результати аналізу показали, що податкова система в Україні є досить складною, зокрема в частині підготовки та подання податкової звітності, що ускладнює ведення бізнесу.

Визначено основні пріоритети у забезпеченні оптимального рівня податкового навантаження в Україні: підвищення ефективності податкового адміністрування, нейтралізація негативного впливу на ведення бізнесу, вивчення європейського досвіду трансформації систем оподаткування.

Ключові слова: податки, податкова система, податкове навантаження, податкові надходження, оптимізація податкового навантаження.

Вступ. Податки відіграють важливу роль у державному регулюванні економікою держави і діяльністю платників податків та виступають особливою формою взаємозв'язків між ними. Ефективна податкова система дозволяє створити усі передумови для своєчасного та повного надходження доходів до бюджету і цільових фондів та забезпечити надійне функціонування державних фінансів.

Наразі поряд з існуючими проблемами податкової системи України, такими як: нестабільність податкового законодавства, надання переваги фіскальній функції, нерівномірність податкового навантаження, неефективність податкових пільг, виникає низка інших проблем. Військові дії, масова міграція населення, припинення виробничої та господарської діяльності завдали потужного удару по всіх ланках економічної, соціальної та фінансової систем нашої держави. Суттєве падіння економіки та ділової активності платників податків ускладнює ефективність податкової системи України і чинить негативний вплив на неї.

Важливим показником результативності податкової системи є рівень податкового навантаження на економіку країни, оптимальне значення якого сприяє розвитку економічних процесів, дозволяє спрямовувати вивільнені кошти у розширення виробництва та стимулювання інвестиційних процесів в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам та питанням удосконалення податкової системи приділяли значну увагу в своїх працях вітчизняні та зарубіжні вчені: І. Волохова [10], Н. Деева [2], П. Дубинецька, О. Дубовик, А. Лаффер, А. Сміт. Вагомий внесок у дослідження методики оцінки та оптимізації податкового навантаження на економіку країни зробили українські науковці, серед яких Є. Богатирьова [5], О. Сасенко, А. Соколовська, Л. Ткачик [1], Я. Цимбаленко [11] та ін. Проте, враховуючи значну кількість наукових досліджень щодо питань податкового

навантаження на макрорівні, за існуючих складних економічних умов в Україні оцінка податкового навантаження та його оптимізація потребують поглибленого вивчення.

Мета статті полягає в дослідженні теоретичних та методичних засад оцінки податкового навантаження як показника ефективності податкової системи країни, визначенні рівня податкового навантаження та обґрунтуванні шляхів його оптимізації.

Виклад основного матеріалу дослідження. На економічний стан країни в цілому та економічну діяльність суб'єктів господарювання значний вплив має податкова система. Роль податків є визначальною для забезпечення життєдіяльності будь-якої держави, оскільки вони є основним джерелом дохідної частини бюджету й включені в усі ланки фінансової системи.

В умовах воєнного стану та складної економічної ситуації в Україні Урядом вжито першочергових заходів щодо переорієнтування бюджету країни на військові цілі, а також прийнято низку податкових змін. Для забезпечення підтримки громадян та бізнесу в Україні на період воєнного стану 15 березня 2022 р. Верховною Радою України було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану». Метою внесених змін є дотримання основного принципу податкової системи – оптимальності, який урівноважує інтереси держави і платників, однаково враховуючи їх потреби та можливості.

До характерних параметрів ефективності податкової системи країни відносять загальний рівень податкового навантаження на економіку та структуру податкових надходжень. Податкове навантаження є мірою податкового тягара, встановленого урядом, що включає прямі податки у вигляді податкових ставок на доходи фізичних осіб і підприємств, а також податки, включаючи всі форми прямого та непрямого оподаткування на усіх рівнях управління, у відсотках від ВВП.

Зміст і мету податкового навантаження у країні, зокрема його верхню та нижню межі, визначають такі чинники: ступінь розвитку ринкової економіки; масштаби й форми державного регулювання; рівень соціально-економічного розвитку національної економіки; рівень життя населення; напрями використання державних доходів; внутрішня та зовнішня політика держави; рівень розвитку податкової культури. «Але основну частину поняття про податкове навантаження становить система соціально-економічних відносин, які виникають між державою і платниками податків щодо розподілу та перерозподілу частки ВВП. Отже, межею податкового навантаження є умовна точка в оподаткуванні, за якої досягається баланс урахування інтересів платників стосовно їх податкоспроможності й стимулів для розвитку та інтересів держави щодо достатності наповнення бюджету» [1].

У теорії і практиці оподаткування оцінка податкового навантаження здійснюється на рівні держави (макрорівні) та на рівні окремих платників податків (мікрорівні).

Послідовність визначення податкового навантаження є наступною:

- «аналіз чинного законодавства щодо суб'єктів і об'єктів оподаткування та їх систематизація;
- аналіз та класифікація податків із визначенням їх платників;
- класифікація суми сплачених податків за суб'єктами оподаткування;
- аналіз та визначення загальної суми податкових платежів, що сплачуються різними суб'єктами оподаткування»;
- аналіз та визначення рівня податкового навантаження на економіку країни та доходи юридичних осіб і фізичних осіб [2].

«Вивчення рівня податкового навантаження на економіку держави є досить важливим, оскільки саме від кількості податків, їх видів і ставок, диференційованості, наявності й обґрунтованості податкових пільг багато в чому залежать можливості їх стимулювального впливу на суб'єктів економічної діяльності, їхню спроможність до нагромадження й інвестування, що обумовлює міру структурних перетворень в економіці та зростання її ефективності» [2].

Потреби держави визначають рівень оподаткування та податкове навантаження на економіку країни. Дослідження обсягу, структури та ефективності державних витрат, джерелом фінансування яких є податки, дозволяють отримати більш об'єктивну оцінку рівня податкового навантаження.

За даними Міністерства фінансів України, ВВП у 2022 р. знизився на 29,1 %, що є найбільшим падінням за роки незалежності [3]. До Державного бюджету України у 2022 р. надійшло 1787,7 млрд грн, що на 490,8 млрд грн, або на 37,8 % більше ніж у 2021 р. Водночас 481,1 млрд грн із зазначеної суми становили гранти від міжнародних партнерів (МФО, Європейського Союзу та окремих країн), які надійшли до українського бюджету після початку повномасштабної війни

(26,9 % від усіх доходів державного бюджету за рік). Видатки державного бюджету у 2022 р. порівняно з 2021 р. зросли на 1214,2 млрд грн, або на 81,4 % й становили 2705,7 млрд грн. Такий приріст значною мірою пояснюється суттєвим зростанням фінансування сектору оборони та безпеки. Видатки на оборону держави займали найбільшу частку від усіх видатків державного бюджету, а саме 42,2 %. У результаті дефіцит бюджету України у 2022 р. є найвищим за всі роки незалежності й становить 918 млрд грн [4].

За інформацією Міністерства фінансів України, внаслідок широкомасштабного вторгнення російських військ на виконання дохідної частини державного бюджету у 2022 р. мали вплив такі фактори:

- зупинка усіх зовнішньоекономічних операцій через ділянки українсько-російського та українсько-білоруського кордонів, зокрема транзитних, повна зупинка авіаперевезень та блокування роботи морських портів, що, за даними Держкомстату, позначилося на зниженні обсягів імпорту та експорту товарів відповідно на 24,1 % та на 35,1 % порівняно з 2021 р.;

- суттєве падіння економіки та ділової активності платників податків;

- масштабна міграція населення – як внутрішня, так і за межі України;

- руйнація нафтопереробних заводів, металургійних комбінатів, інфраструктурних та енергетичних об'єктів;

- тимчасове призупинення роботи системи автоматичного відшкодування ПДВ;

- надання права фізичним особам-підприємцям та юридичним особам перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності зі сплатою єдиного податку за ставкою 2 %;

- тимчасове запровадження ставки ПДВ у розмірі 7 % та зниження ставки акцизного податку на основні види пального;

- «тимчасове звільнення у квітні-червні від оподаткування товарів, що ввозились на митну територію України платниками єдиного податку, транспортних засобів, що ввозились громадянами, а також ввізного мита під час імпорту товарів підприємствами;

- звільнення від оподаткування операцій з ввезення на митну територію України товарів оборонного призначення;

- по рентній платі за користування надрами для видобування природного газу: запровадження диференційованих розмірів ставок; тимчасове визначення податкових зобов'язань, виходячи із реалізованих обсягів газу природного, а не видобутих; зміна підходу до визначення фактичної ціни реалізації природного газу для розрахунку податкових зобов'язань;

- збільшення з 01 січня 2022 р. на 20 % специфічних ставок та мінімального акцизного податкового зобов'язання з тютюнових виробів;

- збільшення з 01 березня 2022 р. ставки на спирт та алкогольні напої на 5 %;

- збільшення грошового забезпечення військовослужбовців;

- перерахування грантів до державного бюджету міжнародними партнерами» [4].

З переліку вищезазначених факторів більшість із них пов'язані зі змінами у системі оподаткування, зокрема зміна ставок оподаткування, звільнення від оподаткування тощо. Оскільки основним джерелом дохідної частини бюджету країни є податки, доцільно розглянути структуру податкових надходжень та інших статей доходів зведеного бюджету України за 2017–2022 рр. (таблиця 1).

Як видно з таблиці 1, за аналізовані роки доходи зведеного бюджету України зросли. Відповідно протягом 2017–2021 рр. спостерігається зростання податкових надходжень та їх питомої ваги у доходах, яка коливається від 81,4 % до 87,5 %. Однак у 2022 р. податкові надходження знизилися на 110,6 млрд грн, їх частка у доходах – на 26,3 % й становить 61,2 %. Значні зміни у структурі доходів держави відбулися через збільшення надходження коштів від закордонних країн і міжнародних організацій, їх частка у доходах у 2022 р. становила майже 22 %. Саме завдяки значним обсягам зовнішньої допомоги від міжнародних партнерів країна мала змогу профінансувати всі пріоритетні видатки вчасно та у повному обсязі: пенсії та соціальні виплати, зарплати медиків і вчителів, видатки на безпеку й оборону, на охорону здоров'я, освіту тощо.

Внаслідок зменшення частки податкових надходжень у 2022 р. спостерігаються зміни питомої ваги окремих податків та зборів. Так, частка податку на доходи фізичних осіб зменшилася на 1,8 %, частка податку на прибуток підприємств – на 9,9 %, частка рентної плати – на 1,1 %, частка податку на додану вартість – на 11 %, частка акцизного податку – на 5,6 % тощо.

Таблиця 1. Структура податкових надходжень зведеного бюджету України за 2017–2022 рр., %

Показники	Роки					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Доходи, млрд. грн.	1016,9	1184,3	1289,8	1376,7	1662,2	2196,3
Податкові надходження, млрд. грн.	828,2	986,3	1070,3	1136,7	1453,8	1343,2
Питома вага податкових надходжень у доходах, зокрема:	81,4	83,3	83,0	82,6	87,5	61,2
Загальнодержавні податки та збори, з них:	76,3	78,1	77,3	76,6	81,7	55,8
податок на доходи фізичних осіб	18,3	19,4	21,4	21,4	21,0	19,2
податок на прибуток підприємств	7,2	9,0	9,1	8,6	9,9	6,0
рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	5,0	4,2	4,0	4,2	5,4	4,3
податок на додану вартість	30,9	31,6	29,4	29,1	32,3	21,3
акцизний податок	12,0	11,2	10,6	10,7	10,4	4,8
мито	2,4	2,3	2,3	2,2	2,3	-
екологічний податок	0,5	0,4	0,5	0,4	0,4	0,2
Місцеві податки та збори, з них:	5,2	5,2	5,7	5,5	5,4	3,8
Єдиний податок	2,4	2,5	2,7	2,8	2,8	2,2
Неподаткові надходження	15,2	16,3	16,5	17,0	12,2	16,8
Доходи від операцій з капіталом	0,2	0,2	0,2	0,3	0,2	0,1
Кошти від закордонних країн і міжнародних організацій	0,16	0,13	0,09	0,09	0,08	21,92
Всього доходів	100,0	100,0	100,0	100	100	100

Джерело: складено авторами за [3]

Для оцінки загального рівня податкового навантаження на макрорівні вітчизняними науковцями пропонуються такі методики його визначення [5]:

1) враховувати частину ВВП, що перерозподіляється лише через податкові надходження Зведеного бюджету. Податкове навантаження на рівні держави ($K_{\text{пн}}$) розраховується за формулою

$$K_{\text{пн}} = \frac{\text{П}}{\text{ВВП}},$$

де П – податкові надходження до бюджету;

ВВП – валовий внутрішній продукт.

Ця методика розрахунку значно занижує реальний рівень податкового тиску на платників податків;

2) враховувати частину ВВП, що перерозподіляється не лише через податкові надходження Зведеного бюджету, а й за рахунок внесків до позабюджетних фондів. Податкове навантаження на рівні держави ($K_{\text{пн}}$) розраховується за формулою

$$K_{\text{пн}} = \frac{\text{П} + \text{ВПФ}}{\text{ВВП}},$$

де ВПФ – внески до позабюджетних фондів.

Така методика визначення податкового навантаження відображає більш реальний податковий тягар, що несуть платники податків та зборів.

Для порівняння визначимо рівень податкового навантаження в Україні різними способами за статистичними даними (таблиця 2).

За даними таблиці 2 бачимо, що загальний рівень податкового навантаження протягом 2017–2022 рр. має незначні зміни, його значення коливається від 34,1 % до 33,0 % ВВП. Це свідчить про те, що на користь держави суб'єкти підприємницької діяльності та населення спрямовують третю частину зароблених коштів. Рівень податкового навантаження (без урахування внесків до позабюджетних фондів) за ці роки знизився з 27,76 % до 25,88 %.

Таблиця 2. Рівень податкового навантаження в Україні за 2017–2022 рр.

Показники	Роки					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1. Податкові надходження до Зведеного бюджету, млрд грн	828,2	986,3	1070,3	1136,7	1453,8	1343,2
2. Валовий внутрішній продукт (у фактичних цінах), млрд грн	2983,0	3558,7	3974,6	4194,1	5459,6	5191,0
3. Рівень податкового навантаження (без ЄСВ), %	27,76	27,72	26,93	27,10	26,62	25,88
4. Надходження ЄСВ, млрд грн	180,8	228,0	273,5	294,4	349,0	425,3
5. Загальний рівень податкового навантаження (з ЄСВ), %	33,8	34,1	33,8	34,1	33,0	34,1

Джерело: складено авторами за [3]

У 2022 р. порівняно з 2021 р. спостерігаємо зменшення рівня податкового навантаження на 0,74 %, його значення становить 25,88 %. На відміну від нього, загальний рівень податкового навантаження зріс на 1,1 % й становить 34,1 %. За цей період відбулося значне зменшення валового внутрішнього продукту та податкових надходжень. Однак при цьому в 2022 р. надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування становили 425,3 млрд грн, що на 76,2 млрд грн, або 21,8 % більше порівняно з 2021 р.

Слід зауважити, що на загальний рівень податкового навантаження, окрім загальнодержавних і місцевих податків та зборів, значний вплив має надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. У підприємницькій діяльності ЄСВ спричиняє суттєвий фіскальний тиск на фонд оплати праці. Хоча ЄСВ не належить до податкових платежів, вважаємо доцільним враховувати його при розрахунку рівня податкового навантаження. Значна різниця між значеннями загального рівня податкового навантаження та рівня без урахування ЄСВ простежується на рисунку 1.

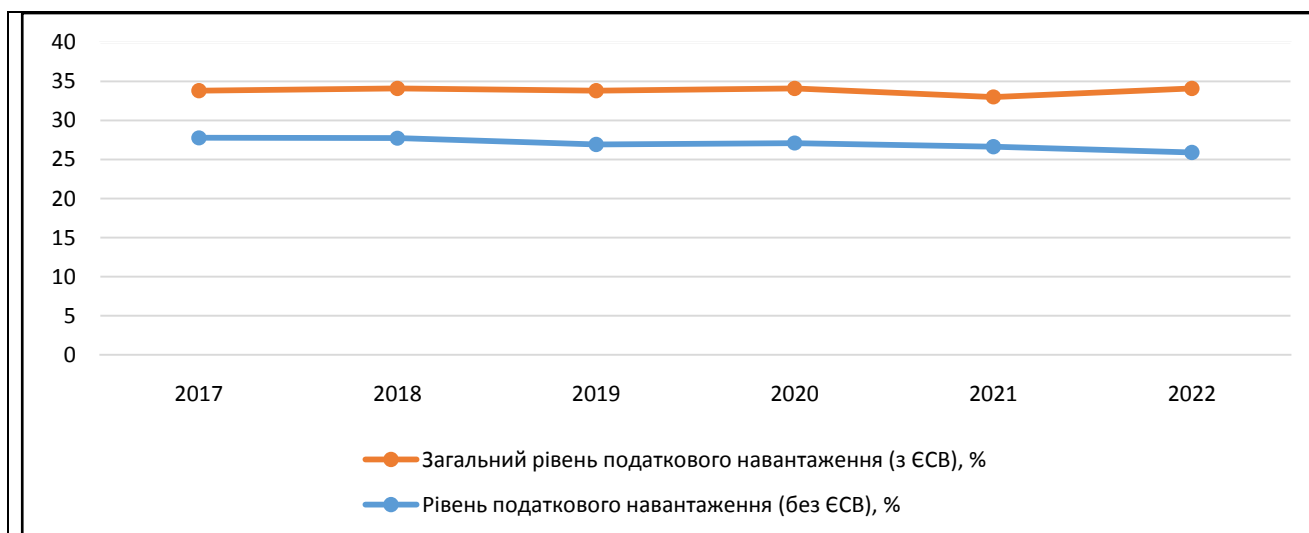


Рисунок 1. Динаміка рівня податкового навантаження в Україні за 2017–2022 рр.

Джерело: складено авторами за [3]

Аналіз податкового навантаження в Україні, проведений графічним способом, показав, що динаміка має стабільний характер. Найменший діапазон між значеннями загального рівня податкового навантаження та рівня без урахування ЄСВ спостерігається у 2017 р., найбільший – у 2022 р. Отже, зростання податкового навантаження на платників податків у 2022 р. відбулося переважно за рахунок збільшення надходження ЄСВ.

До значних економічних втрат призвели руйнування виробничих потужностей та інфраструктури, порушення логістичних ланцюгів постачання та збуту продукції, тимчасова окупація окремих територій, міграція та внутрішнє переміщення населення України. Проте, незважаючи на зростання безробіття

і зниження реальних доходів населення, у складний воєнний час платники податків продовжують підтримувати нашу державу, сумлінно сплачуючи до бюджету податки.

Варто зазначити, що використання рівня податкового навантаження, який розраховується як відношення суми сплачених податків, включаючи обов'язкове відрахування на соціальне страхування, до валового внутрішнього продукту є доцільним також для характеристики фактичного рівня податків у країні з метою міжнародних порівнянь.

Податкова система у країнах світу різноманітна, вони мають різні структури оподаткування. Податки, які сплачують фізичні особи та підприємства, значно відрізняються, починаючи від низького рівня оподаткування до дуже високого. Навіть у межах однієї країни податки можуть значно відрізнитися залежно від типу товарів і послуг, що купуються. Крім того, у багатьох країнах діють прогресивні системи оподаткування, за якими населення з вищими доходами сплачує більшу частку своїх доходів у вигляді податків, ніж населення з нижчими доходами [6].

У Європі діють одні з найвищих податків у світі. До десятки країн світу з найвищим рівнем оподаткування належать Данія, Франція, Бельгія, Швеція, Італія, Австрія, Фінляндія, Куба, Норвегія та Нідерланди – усі вони є європейськими країнами, за винятком Куби. Наприклад, у Швеції, Данії, Франції та Бельгії показники перевищують 40 %. Деякі з цих країн також стягують відносно високі податки на додану вартість – до 21 % у деяких випадках. Крім того, деякі європейські країни, такі як Німеччина та Франція, відомі своїми порівняно високими корпоративними податками. Однак важливо зазначити, що не всі європейські країни мають високі податки: Ірландія та Кіпр мають одні з найнижчих податкових ставок у Європі – 22,6 % та 24,2 % відповідно. Для порівняння, деякі країни Азії мають більш помірні податкові ставки, ніж у Європі [6]. Загалом значна різниця між країнами з найвищими та найнижчими податками в усьому світі зумовлена індивідуальною економічною політикою кожної країни щодо державних видатків і структур оподаткування.

Як відомо, 23 червня 2022 р. Україна отримала статус кандидата на членство в ЄС, що ухвалено рішенням лідерами 27 країн-членів ЄС. Подальша підготовка до членства передбачає завершення трансформації всіх сфер, що створюватиме умови, коли країна житиме за принципами Євросоюзу та його законами, які спрямовані на захист кожного громадянина та бізнесу. Статус кандидата відкриває можливість отримання фінансової допомоги у трансформації суспільства, правової системи та економіки на шляху до членства в ЄС, а також триматиме євроінтеграційні реформи країни у пріоритеті.

Зауважимо, що необхідною умовою завершення процесу приєднання країни до ЄС є впровадження *Acquis communautaire* у національні правові системи. Усі країни-члени ЄС обов'язково повинні діяти відповідно до сукупності спільних прав і зобов'язань, які містить правова система ЄС *acquis*, зокрема, дотримання високого рівня стандартизації податкової політики.

Наразі для України корисним є вивчення європейського досвіду трансформації систем оподаткування з метою пошуку ефективних інструментів удосконалення податкової системи країни, оптимізації рівня податкового навантаження.

Проведено порівняння податкового навантаження в країнах Європейського Союзу та Україні у 2021 р. (оцінка за податковими ставками) (рисунок 2).

Як видно з рисунка 2, найвищий рівень податкового тиску серед країн ЄС мають Данія (46,34 %), Франція (45,4 %), Бельгія (42,92 %), найменший – країни Східної Європи, які нещодавно приєдналися до ЄС: Румунія (14,6 %), Болгарія (20,3 %), Хорватія (22,2 %). За цим показником на одному з ними рівні знаходиться й Україна (19,2 %). Отже, показник податкового навантаження на економіку в Україні порівняно з розвиненими країнами-членами ЄС знаходиться на низькому рівні.

Зазвичай високий рівень оподаткування корелюється із високим рівнем соціального забезпечення та розвитку державного сектору. Однак економічна успішність і соціальний добробут розвинених країн ЄС вказують на те, що рівень оподаткування не є вирішальним фактором у соціально-економічному розвитку. Для більш об'єктивної оцінки ефективності податкової політики вважаємо за доцільне показник податкового навантаження на економіку країни зіставляти з обсягом фінансованих державою видатків.

Згідно з останнім щорічним рейтингом Світового банку Україна посідає 64-е місце серед 190 економік за легкістю ведення бізнесу. Рейтинг України підвищився до 64 у 2019 р. з 71 у 2018 р. та з 87 у 2014 р., що свідчить про покращення економіки [7]. Оцінка легкості ведення бізнесу допомагає побачити розрив між показниками економіки країни та найкращими показниками й оцінити абсолютну зміну нормативно-правового середовища економіки з часом.

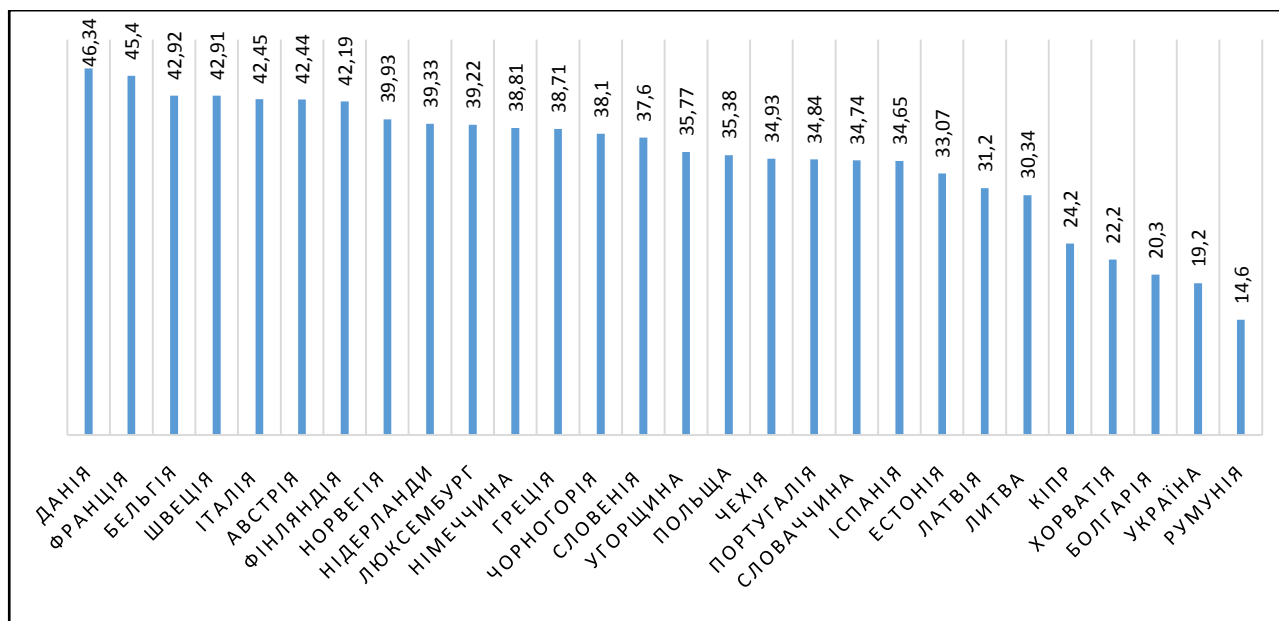


Рисунок 2. Податкове навантаження на економіку в країнах ЄС та Україні у 2021 р.

Джерело: складено авторами за [6]

Результати дослідження Paying Taxes, проведене PwC і Групою Світового банку, та порівняльний аналіз податкових систем у 191 країні допомагають урядам та компаніям визначити місце у рейтингу легкості сплати податків їхніх податкових систем на світовій арені та дозволяють податковим адміністраціям використовувати досвід країн з кращими показниками [8].

З метою оцінки ефективності податкової системи України порівнюємо показники, що характеризують легкість сплати податків, з аналогічними показниками країн ЄС (таблиця 3).

Таблиця 3. Оцінка ефективності податкової системи країн ЄС та України

Країна	Загальний рейтинг (місце у рейтингу)	Загальна оцінка легкості сплати податків	Загальна ставка податків і внесків, %	Витрати часу на адміністрування податків, годин	Кількість податків
1	2	3	4	5	6
Ірландія	4	94.6	26.1	81.5	9
Данія	8	91.1	23.8	132	10
Фінляндія	10	90.9	36.6	90	8
Естонія	12	89.9	47.8	50	8
Латвія	16	89.0	38.1	168.5	7
Литва	18	88.8	42.6	95	10
Нідерланди	22	87.4	41.2	119	9
Люксембург	23	87.4	20.4	55	23
Кіпр	29	85.5	22.4	119.5	16
Швеція	31	85.3	49.1	122	6
Румунія	32	85.2	20.0	163	14
Норвегія	34	85.1	36.2	79	5
Іспанія	35	84.7	47.0	143	9
Португалія	43	83.7	39.8	243	8
Австрія	44	83.5	51.4	131	12
Словенія	45	83.3	31.0	233	10
Німеччина	46	82.2	48.8	218	9
Хорватія	49	81.8	20.5	206	12
Чехія	53	81.4	46.1	230	8
Словаччина	55	80.6	49.7	192	8

Закінчення таблиці 3

1	2	3	4	5	6
Угорщина	56	80.6	37.9	277	11
Франція	61	79.2	60.7	139	9
Бельгія	63	78.4	55.4	136	11
Україна	65	78.1	45.2	327.5	5
Греція	72	77.1	51.9	193	8
Польща	77	76.4	40.8	334	7
Болгарія	97	72.3	28.3	441	14
Італія	128	64.0	59.1	238	14

Джерело: складено авторами за [8]

У рейтингу легкості сплати податків Paying Taxes 2020 Україна посідає 65-е місце серед 191 економік світу. За загальною оцінкою легкості сплати податків Україна (78,1) знаходиться в одній групі з такими країнами-членами ЄС, як Бельгія (78,4), Франція (79,2), Греція (77,1), Польща (76,4). За основними показниками, що формують загальну оцінку, ситуація наступна. Так, загальна ставка податків і внесків у розмірі 45,2 % об'єднує Україну в одну групу з Литвою (42,6 %), Чехією (46,1 %), Іспанією (47,0 %), Естонією (47,8 %). Витрати часу на адміністрування податків в Україні в середньому становлять 327,5 години на рік, тоді як в ЄС цей показник – 161 година. Однакову кількість податків мають Україна і Норвегія (5). Це найнижчий показник серед країн ЄС, найвищий має Люксембург (23). Отже, податкова система в Україні залишається досить складною, зокрема в частині підготовки та подання податкової звітності, що ускладнює ведення бізнесу.

На нашу думку, позитивні зрушення у забезпеченні ефективності державної податкової політики відбулися. Відповідно до Стратегічного плану ДПС України на 2022–2024 рр. основними цілями є:

- «ефективне управління діяльністю;
- ефективне адміністрування податків, зборів, платежів;
- формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві;

- протидія ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів;

- формування кваліфікованої, ефективної та мотивованої команди» [9].

Реалізація поставлених цілей та ініціатив дозволить:

- зменшити витрати і час платників податків на податковий облік та платежі до бюджету;
- підвищити ефективність перевірок;
- підвищити ефективність процесу погашення податкового боргу за рахунок удосконалення податкового законодавства та електронних сервісів;

- запровадити систему моніторингу та контролю за повнотою оподаткування доходів фізичних осіб з метою протидії детінізації економіки та мінімізації сплати податків і зборів до бюджету;

- підвищити точність прогнозування та збільшити надходження до бюджету;

- підвищити якість обслуговування платників, удосконалити систему комунікацій ДПС із платниками податків;

- підвищити рівень сплати податків за рахунок реалізації стратегії добровільної сплати та відповідних цільових кампаній;

- налагодити ефективну та скоординовану міжнародну співпрацю та посилити міжнародний обмін інформацією;

- підвищити рівень дотримання міжнародного податкового законодавства [9].

Отже, вирішити завдання оптимізації податкового навантаження в Україні як складової системи оподаткування можливо лише за умови ефективної та стабільної податкової системи.

Висновки. Дослідження рівня податкового навантаження дозволяє визначити його як вагомий елемент податкової системи України, який за умови її ефективної політики забезпечує стабільні і достатні надходження в Державний бюджет України. Оптимізація рівня податкового навантаження є дієвим способом вирішення низки проблем щодо підвищення ефективності податкової системи.

Порівняння податкового навантаження на економіку в Україні та країнах ЄС показало, що значні відмінності між країнами з високим та низьким рівнем значною мірою зумовлені

економічною політикою кожної країни щодо державних видатків і структур оподаткування. Тому для об'єктивної оцінки ефективності податкової системи показник податкового навантаження на економіку країни слід зіставляти з обсягом видатків, фінансованих державою.

Зважаючи на складну податкову систему, можна стверджувати, що основними пріоритетами у забезпеченні оптимального рівня податкового навантаження в Україні мають бути: підвищення ефективності податкового адміністрування, нейтралізація негативного впливу на ведення бізнесу та сприяння його економічного розвитку, а також поступова адаптація податкової системи до норм та правил Європейського Союзу.

Список використаних джерел

1. Саніна І. С., Ткачик Л. П. Оцінка рівня податкового навантаження в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. 2015. Вип. 13. С. 211–216. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_13_49
2. Деева Н. М., Редіна Н. І., Дулік Т. О. *Оподаткування в Україні*. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 544 с.
3. Фінансовий портал Міністерства фінансів України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/>
4. Інформація Міністерства фінансів України про виконання Державного бюджету України за 2022 рік. URL: https://mof.gov.ua/uk/budget_2022-538
5. Богатирьова Є. М. Податкове навантаження як індикатор результативності податкових реформ в Україні. *Економічний простір*. 2014. № 84. С. 110–121. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecpros_2014_84_13
6. Wisevoter. URL: <https://wisevoter.com/country-rankings/highest-taxed-countries>
7. Trading Economics. URL: <https://tradingeconomics.com/ukraine/ease-of-doing-business>
8. PwC Global. Paying Taxes 2020. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/overall-ranking-and-data-tables.html>
9. Стратегічний план Державної податкової служби України на 2022–2024 роки. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/77553.html>
10. Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. *Податкова система / за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик*. Харків: Діса плюс, 2019. 402 с.
11. Горобей К. Д., Цимбаленко Я. Ю. Аналіз податкового навантаження в Україні та країнах ЄС. *Актуальні проблеми економіки та управління*. 2019. № 13. URL: <http://ape.fmm.kpi.ua/article/view/157499>

References

1. Sanina, I. S., Tkachyk, L. P. (2015), "Assessment of the level of tax burden in Ukraine", *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Serii: Ekonomika i menedzhment*, No. 13. pp. 211-216, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_13_49 [in Ukrainian].
2. Dieieva, N. M., Redina, N. I., Dulik, T. O. (2010), *Taxation in Ukraine*. Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, 544 p. [in Ukrainian].
3. "The financial portal of the Ministry of Finance of Ukraine", available at: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/> [in Ukrainian].
4. "Information from the Ministry of Finance of Ukraine on the implementation of the State Budget of Ukraine for 2022", available at: https://mof.gov.ua/uk/budget_2022-538 [in Ukrainian].
5. Bohatyrova, Ye. M. (2014), "Tax burden as an indicator of the effectiveness of tax reforms in Ukraine", *Ekonomichniy prostir*, No. 84, pp. 110-121, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecpros_2014_84_13 [in Ukrainian].
6. Wisevoter, available at: <https://wisevoter.com/country-rankings/highest-taxed-countries>
7. Trading Economics, available at: <https://tradingeconomics.com/ukraine/ease-of-doing-business>
8. PwC Global. Paying Taxes 2020, available at: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/overall-ranking-and-data-tables.html>
9. "Strategic plan of the State Tax Service of Ukraine for 2022-2024", available at: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/77553.html> [in Ukrainian].
10. Volokhova, I. S., Dubovyk, O. Yu., Slatvinska, M. O. (2019), *Tax system*. Disa plus, Kharkiv, 402 p. [in Ukrainian].
11. Horobei, K. D., Tsymbalenko, Ya. Yu. (2019), "Analysis of the tax burden in Ukraine and EU countries" *Aktualni problemy ekonomiky ta upravlinnia*, No. 13, available at: <http://ape.fmm.kpi.ua/article/view/157499> [in Ukrainian].

V. O. Gavrylenko, S. L. Demydenko

**TAX BURDEN AS AN INDICATOR OF THE EFFICIENCY
OF THE TAX SYSTEM IN UKRAINE**

The article defines the essence of taxes as the main source of the revenue part of the country's budget. The meaning and purpose of the tax burden are revealed. It is proved that the efficiency of the tax system depends on the structure of tax revenues and the overall level of the tax load on the economy. The structure of tax revenues and other revenue items of the consolidated budget of Ukraine for 2017-2022 is analyzed. The results of the analysis show that tax revenues and their share in revenues decreased in 2022, correspondingly there were changes in the specific weight of individual taxes and fees.

The assessment of the tax burden in Ukraine in various ways shows a significant difference between the values of the general level of the tax burden and the level without taking into account the single social contribution. It is determined that, in addition to national and local taxes and fees, the receipt of a single contribution to mandatory state social insurance has a significant impact on the overall level of the tax burden.

The results of a comparison of the tax burden in Ukraine and the countries of the European Union show that in our country its value is at a low level. It is proven that the differences between countries with a high and low level of tax burden are determined by the economic policy of each country regarding public expenditures and tax structures.

In order to assess the efficiency of the tax system of Ukraine, a comparative analysis of indicators of the ease of paying taxes with similar indicators of EU countries has been carried out. The results of the analysis show that the tax system in Ukraine is quite complex, in particular, in terms of preparing and submitting tax returns, which makes doing business difficult.

The main priorities for ensuring the optimal level of the tax burden in Ukraine, such as: increase of the efficiency of tax administration, neutralization of negative impact on doing business, study of the European experience of transforming tax systems, have been determined.

Keywords: taxes, tax system, tax burden, tax revenues, tax burden optimization.

DOI 10.24025/2306-4420.68.2023.284574

Гавриленко В. О., д-р екон. наук, професор кафедри обліку, аналізу і оподаткування, Черкаський державний технологічний університет

e-mail: vali4ka14@ukr.net

ORCID 0000-0003-4463-1296

Gavrylenko V. O., Doctor of Economics, Professor at the Department of Accounting, Analysis and Taxation, Cherkasy State Technological University

Демиденко С. Л., канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку, аналізу і оподаткування, Черкаський державний технологічний університет

E-mail:svetlana0909@ukr.net

ORCID ID: 0000-0001-9664-2654

Demydenko S. L., Ph. D. in Economics, Docent, Associate Professor at the Department of Accounting, Analysis and Taxation, Cherkasy State Technological University