

Олейнікова Л.Г.,
кандидат економічних наук,
докторант Науково-дослідного
фінансового інституту
Академії фінансового управління
Міністерства фінансів України

ПІДВИЩЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ Й ЕКОНОМІЧНОЇ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В УКРАЇНІ

Розглянуто міжнародний досвід оцінки результативності податкового адміністрування та податкових систем країн у цілому. Обґрунтовано необхідність удосконалення системи показників оцінки роботи податкових органів із адміністрування податків в Україні. Запропоновано розширити систему показників фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування.

The author examines international experience for estimating the results of tax administering and tax systems of countries as a whole; motivates the necessity to improve the system of indexes for estimating the work of taxation organs for tax administering in Ukraine; and suggests expanding the system of indexes for fiscal and economic results of tax administering.

Ключові слова: податки, результативність, податкове адміністрування, критерії ефективності, податкова система, податковий контроль.

Податкова політика розв'язує важливі завдання з розвитку державних фінансів. Разом із тим досягнення передбачених результатів у ході її проведення може мати різні наслідки. Так, якщо єдиною метою є збільшення доходів державного бюджету, податкова політика негативно впливатиме на розвиток підприємницької діяльності. Коли на перший план ставиться прискорення накопичення капіталу, це може призвести до порушення принципів соціальної справедливості. А прийняття напрямів податкової політики, орієнтованих виключно на зрівняння оподаткування доходів різних категорій платників, прискорює процеси соціального розшарування суспільства.

Податкове адміністрування є інструментом реалізації податкової політики. Тому його спрямованість відображає пріоритети, прийняті в ході її проведення. Водночас завдання податкового адміністрування дещо відмінні від цілей податкової політики в цілому. Результативність податкового адміністрування відображається рядом показників, які можна поділити на дві основні групи. До першої входять показники ефективності проведення податкової політики в цілому; до другої — такі, що використовуються виключно для відображення результативності проведення адміністративних заходів у ході реалізації податкової політики (податкового адміністрування).

За визначенням російських науковців на результативність діяльності податкових органів із мобілізації податків і зборів впливає багато факторів. Їх можна поділити на зовнішні і внутрішні. До зовнішніх факторів включають:

© Олейнікова Л.Г., 2010

- рівень законодавчого забезпечення податкового адміністрування;
- ступінь підготовки фінансово-економічної служби платників;
- готовність платників податків до співпраці з податківцями;
- наявність у кредиторів і правоохоронних органів претензій до платників;
- зацікавленість територіальних органів управління у збереженні життєдіяльності підприємств.

До внутрішніх факторів включають:

- наявність методичного забезпечення діяльності податкових органів;
- оцінку можливостей підприємств і організацій виконати податкові платежі;
- рівень підготовки кадрів податкової служби;
- інформаційну взаємодію територіальних податкових органів¹.

Наведені фактори, на нашу думку, комплексно впливають на стан податкового адміністрування як основного інструменту реалізації податкової політики. Сукупність факторів та вплив кожного з них визначають поведінку суб'єктів оподаткування та сприйняття ними заходів податкового адміністрування, а також готовність до втілення в життя завдань податкової політики в цілому.

Результативність проведення податкового адміністрування відображається певними показниками. В Україні, через фіскальну спрямованість податкової політики, найчастіше застосовується такий показник, як стан виконання надходжень до державного бюджету. У світовій практиці до найважливіших показників результативності податкового адміністрування належать: податковий розрив та витрати коштів на справляння податків і зборів.

Спеціалісти МВФ одним із основних показників результативності податкового адміністрування вважають рівень виконання платниками податкового законодавства. Для його визначення використовується поняття податкового розриву, який відображає співвідношення запланованих обсягів податків, що передбачаються до виплати, та проведених платежів. Податковий розрив розраховується як різниця між сумою податків, що мають бути сплачені (згідно з вимогами податкового законодавства), та фактичними обсягами їх сплати.

Податковий розрив відображає величину податків, які передбачалися до виплати, але насправді не сплачені платниками. Він може виникати внаслідок ухилення від оподаткування; наявності податкових недоїмок (обсягів податків, заявлених до виплати, але насправді не погашених); недоплати сум з оподаткування через нерозуміння платниками податкового законодавства; недоплати податків у інших формах².

Утім, треба звернути увагу на те, що обсяги податкових надходжень до державних фондів залежать не тільки від діяльності податкової служби, а й від інших

¹ Анализ и планирование налоговых поступлений: теория и практика. — М.: Изд-во экономико-правовой лит-ры, 2004. — С. 15, 16.

² Разработка стратегии в области реформы налоговой службы: опыт и руководство: Рабочий доклад МВФ / Подгот. К. Сильвани и К. Баэр; Международный валютный фонд. — 1997. — С. 3—5.

факторів. До них автор, зокрема, включає динаміку ВВП, зміну величини ставки процента за використання кредитних ресурсів, темпи інфляції, розвиток підприємницької діяльності, рівень нормативно-правового забезпечення.

Велике значення мають також простота і справедливість податкової системи, послідовність у проведенні податкової політики, координація податкового законодавства із принципами, на яких ґрунтується оподаткування в зарубіжних країнах, тощо.

За показником податкового розриву спеціалісти МВФ поділяють країни на чотири групи, для кожної з яких встановлено граничні розміри податкового розриву. До першої групи зараховано країни з незначною його величиною, що свідчить про найвищу результативність податкового адміністрування. В інших групах величина податкового розриву є більшою, що відповідно вказує на зниження результативності податкового адміністрування (табл. 1).

Таблиця 1. Групи країн за показником податкового розриву

Група	Величина податкового розриву	Країни
Перша	до 10 %	Данія, Норвегія, Швеція, Нідерланди, Нова Зеландія, Сінгапур
Друга	від 10 % до 20 %	Канада, США, окремі західноєвропейські країни, Чилі
Третя	від 20 % до 40 %	Греція, Португалія, окремі країни Східної Європи
Четверта	понад 40 %	Дані не надано

Джерело: Розробка стратегії в області реформи податкової служби: опыт и руководство: Рабочий доклад МВФ / Подгот. К. Сильвани и К. Баэр; Международный валютный фонд. — 1997. — С. 8—11.

Для першої групи характерна наявність сталої й відпрацьованої системи самооподаткування. Основним досягненням такої системи є високий рівень добровільної сплати податків. Її основою є розуміння платниками податкової системи та своїх обов'язків зі сплати податків. Платники усвідомлюють неминучість сплати податків або покарання. Процедури податкового адміністрування є зрозумілими і прозорими. Персонал податкової служби складається з висококваліфікованих працівників, котрі сумлінно виконують свої службові обов'язки. Організація управління податковою адміністрацією має чітку структуру, фінансування її діяльності є оптимальним. Платникам податків надаються своєчасні кваліфіковані послуги з боку податкової служби. Примусові заходи при справлянні податків є досить жорсткими, однак чітко регламентованими й систематичними. Податкові перевірки не мають масового характеру, а їх завдання правильно поставлені. За наявності таких умов величина податкового розриву є мінімальною. Слід зважити й на те, що країни першої групи відрізняються сильними традиціями добровільного виконання податкового законодавства, високим рівнем обслуговування платників податків, суворим контролем та використанням жорсткої системи покарань за порушення податкового законодавства.

Для другої групи країн податкове адміністрування забезпечується на достатньому рівні, а ставлення платників до виконання вимог податкового законодавства

вважається позитивним. Платники податків лояльно ставляться до обов'язку сплачувати податки. Разом із тим таким країнам необхідно підвищити рівень виконання положень податкового законодавства та посилити податкову дисципліну платників. Позитивних результатів можна досягти шляхом вжиття таких заходів:

- надання платникам послуг вищої якості;
- скорочення операційних витрат;
- удосконалення структури управління податковою службою;
- аналіз діяльності різних підрозділів податкових служб із роботи з платниками;
- посилення контролю діяльності крупних і дрібних платників;
- скорочення кількості незареєстрованих платників;
- перехід на подання декларацій у електронній формі;
- запровадження заходів зі зменшення податкового розриву.

До третьої й четвертої груп належать країни з низькою ефективністю управління податковою службою, недостатнім використанням передових технологій, низькою податковою культурою платників. Примусове вилучення активів платників у таких випадках, як правило, не дає вагомих результатів. Підрозділи податкових органів працюють неузгоджено. Персонал податкових органів має низький рівень кваліфікації, відзначається висока його плинність і недостатній досвід роботи. Рівень корупції є значним. Крім того, фінансування діяльності податкової адміністрації може бути недостатнім.

Однією із причин утворення податкового розриву є наявність недоїмок із податків і зборів. Вони виникають унаслідок:

- різниці між величинами потенційних і зареєстрованих платників;
- збільшення кількості неподаних декларацій (чисельність зареєстрованих платників, що не подають декларації з оподаткування, може зростати, коли вимоги податкового законодавства викладені складно й заплутано, відсутня взаємодія органів реєстрації з податковою службою);
- невідповідності між обсягами податків, розрахованими платниками й відображеними в деклараціях, та їх величиною, що встановлюється виходячи з вимог чинного законодавства;
- різниці між розрахунковою сумою податків (враховуючи перевірки з боку податкової служби) та фактично сплаченою.

Економічна результативність податкового адміністрування підвищується тоді, коли поява кожної додаткової одиниці (працівників, устаткування, програмних продуктів тощо) приводить до зростання обсягів податкових надходжень. Можливим є також варіант, коли досягнута величина надходжень до державних фондів забезпечується з меншими витратами.

Прикладом може бути результативність податкового адміністрування в зарубіжних країнах. Так, у Нідерландах і Швеції результативність роботи податкової

адміністрації в ході проведення операцій із оподаткування є оптимальною, витрати податкової служби низькими, а податковий розрив незначним³. В Угорщині особлива увага в податковому адмініструванні надається розвиткові самооцінки (самооподаткування, самонарахування) з боку платників. Із цією метою постійно вживаються заходи, спрямовані на вдосконалення законодавчих процедур, боротьбу з ухиленням від оподаткування, поліпшення партнерських відносин із платниками податків. У роботі з платниками використовуються різні підходи. Враховується, що певна частина платників може бути недостатньо ознайомлена з вимогами податкового законодавства. Інші свідомо намагаються уникнути сплати податків. Щодо першої групи запроваджуються заходи з розширення послуг, надання точнішої й оперативнішої інформації, а також перевірок, націлених на допомогу платникам. Щодо другої групи застосовується податковий аудит, механізми примусового стягнення та інші фінансові санкції.

З огляду на зарубіжний досвід в Україні, крім кількісних показників результативності адміністрування податків (наприклад, відношення донарахованих податкових платежів до загальної суми зібраних податків), необхідно використовувати такі, що характеризують роботу податкових органів із урахуванням економічності (витрати на мобілізацію податків, оптимальність використання ресурсів), ефективності (раціональність методів роботи, рівень співпраці різних структурних підрозділів), результативності роботи (якість послуг, що надають податкові органи, та попит на них із боку платників, досягнення результату з оптимальними витратами і вчасно). Результативність адміністрування податків і роботу фіскального відомства в цілому доцільно оцінювати за такими групами критеріїв:

- 1) повноти виконання чинного законодавства (відповідність обсягу сплачуваних податків макроекономічним показникам, добровільність сплати податків тощо);
- 2) обґрунтованості рішень за результатами податкового контролю та на стадії досудового врегулювання спорів (кількість обґрунтованих рішень стосовно платників податків, число скарг на прийняті рішення, кількість звернень до суду тощо);
- 3) критерії, що визначають відповідність роботи контролюючого органу вимогам суспільства (якість послуг, результати соціологічних опитувань, задоволення суспільства роботою податкових органів).

Важливим показником результативності податкового адміністрування є співвідношення величини податкових надходжень та витрат, пов'язаних із їх забезпеченням. Прикладом може бути проведення розрахунків індексу витрат, пов'язаних із забезпеченням податкових надходжень до державного бюджету. Нами проведено оцінку на основі аналізу діяльності двох основних органів виконавчої влади, залучених до виконання функцій стягнення податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Результати дослідження відображено в табл. 2 і 3.

³ Разработка стратегии в области реформы налоговой службы: опыт и руководство: Рабочий доклад МВФ / Подгот. К. Сильвани и К. Баэр; Международный валютный фонд. — 1997. — С. 8—11.

Таблиця 2. Оцінка індексу витрат, пов'язаних зі справлянням податків і зборів (обов'язкових платежів) в Україні у 2003 році

Орган стягнення	Мобілізовано податків до зведеного бюджету, тис. грн	Видатки бюджету на утримання органів стягнення, тис. грн	Індекс витрат з мобілізації податків, %
Державна податкова адміністрація	57 091 259,6	1 243 260,3	2,2
Державна митна служба	14 125 840,0	442 911,5	3,1
Всього, без урахування відшкодування ПДВ	71 216 514,9	1 686 171,8	2,4
Всього, з урахуванням відшкодування ПДВ	60 895 676,2	1 686 171,8	2,8

Джерело: Державна фінансова політика та прогнозування доходів бюджету України / М.Я. Азаров, Ф.О. Ярошенко, Т.І. Єфименко та ін. — К.: НДФІ, 2004. — С. 112, 113.

Таблиця 3. Оцінка індексу витрат, пов'язаних зі справлянням податків і зборів (обов'язкових платежів) в Україні у 2007—2009 роках

Показник	2007	2008	2009
Всього надходжень до державного бюджету без урахування відшкодування ПДВ, тис. грн	167 730,70	250 488,60	239 139,70
Всього надходжень до державного бюджету з урахуванням відшкодування ПДВ, тис. грн	148 861,80	216 080,10	204 602,40
ДПА без урахування ПДВ, тис. грн	93 317,50	122 372,40	111 578,90
ДПА з урахуванням ПДВ, тис. грн	74 448,60	87 963,90	77 041,50
Відшкодування ПДВ, тис. грн	-18 868,90	-34 408,50	-34 537,30
ДМС, тис. грн	54 091,10	96 047,20	83 115,40
Видатки на утримання ДПА, тис. грн	3 505,61	4 666,12	4 107,90
Видатки на утримання ДМС, тис. грн	1 301,90	1 606,35	1 597,60
Індекс витрат з мобілізації податків ДПА без урахування відшкодування ПДВ, %	3,76	3,81	3,68
Індекс витрат з мобілізації податків ДПА з урахуванням відшкодування ПДВ, %	4,71	5,30	5,33
Індекс витрат із мобілізації податків ДМС, %	2,41	1,67	1,92

Джерело: розрахунки проведено автором за даними ДПА України та ДМС України (див.: Діяльність ДПА України за 2007 р. — К.: ДПАУ, 2008; Діяльність ДПА України за 2008 р. — К.: ДПАУ, 2009; Діяльність ДПА України за 2009 р. — К.: ДПАУ, 2010).

За результатами проведеного дослідження визначено, що індекс витрат, пов'язаних зі справлянням податків і зборів в Україні (оцінка на 2003 рік), сягав 2,4 %, а з урахуванням відшкодування ПДВ — 2,8 % податкових надходжень (які контролюються Державною податковою адміністрацією (ДПА) і Державною митною службою (ДМС) України). При цьому більша частка витрат припадає на ДМС. Деяко меншою є частка витрат із боку ДПА. Однією із причин такої різниці є те, що податкові надходження до державних фондів, що забезпечуються ДПА, більш ніж у 4 рази перевищують збори з боку ДМС.

Слід зазначити, що протягом останніх трьох років в Україні індекс витрат, пов'язаних зі справлянням податків і зборів, більший за 3 %, що є дуже високим

показником, навіть порівняно з показниками 2003 року. Зросли витрати на утримання податкової служби. Причому, якщо коефіцієнт окупності витрат по митній службі впродовж цих років зменшувався, то по податковій службі спостерігається тенденція до його збільшення. Таким чином, результативність дій податкових органів при справлянні платниками податкових зобов'язань знижується.

Важливим непрямим показником результативності проведення операцій із адміністрування податків і зборів є їх комп'ютеризація. Запровадження такого порядку сприяє підвищенню ефективності податкового адміністрування за рахунок зменшення кількості помилок при складанні декларацій, скорочення часу на їх обробку та економії робочого часу. Так, в Угорщині для проведення операцій із оподаткування (з боку платників) комп'ютерна техніка почала використовуватися з 1998 року. З метою сприяння поширенню такої практики у 2001-му було прийнято закон про електронний підпис. А з 1 січня 2004-го найсумлінніші платники почали подавати податкові декларації з використанням електронних даних і електронного підпису.

Дослідженню питань результативності податкових систем приділяється значна увага з боку міжнародних організацій. Зокрема, Світовий банк і Міжнародна фінансова корпорація щорічно готують доповідь, у якій досліджуються перспективи ведення бізнесу в розрізі 181-єї країни світу. Окремий розділ у зазначеній доповіді присвячується оцінці адміністративного й податкового тиску, який чинить податкова система країни на платників податків. До речі, місце України у глобальному рейтингу за показником сплати податків залишається низьким (180-те)⁴.

У світовій практиці аналіз результативності податкової системи й податкового адміністрування передбачає врахування:

- впливу податкового навантаження на розвиток економіки та створення сприятливого бізнес-клімату у країні;
- впливу економічних чинників на основні характеристики податкової системи країни;
- рівня фіскальної дисципліни платників податків;
- економічної ефективності адміністрування платежів.

Зважаючи на методики, використовувані Світовим банком, в Україні доцільно запровадити комплексну оцінку системи показників, що характеризують стан її податкової системи. На нашу думку, ця система має складатися з чотирьох блоків: 1) показники податкового навантаження; 2) показники рівня сплати податків; 3) показники ефективності адміністрування платежів; 4) показники ефективності окремих видів адміністративної діяльності податкових органів.

Перший блок показників включає:

- *рівень податкового тиску*, що розраховується як відношення податкових платежів до номінального ВВП;

⁴ Doing Business 2008: [Електр. ресурс]. — <http://www.doingbusiness.org>; Doing Business 2009.

— *рівень залежності бюджету від податкових надходжень*, що визначається як співвідношення податкових надходжень та доходів зведеного бюджету;

— *рівень податкового навантаження на сектор домогосподарств*, що обчислюється як відношення фактичних надходжень від податку з доходів фізичних осіб до доходів населення за винятком соціальної допомоги та інших доходів населення;

— *рівень податкового навантаження на споживання*, що розраховується як відношення фактичних надходжень від податків на споживання до кінцевих споживчих витрат;

— *рівень податкового навантаження на прибуток корпоративного сектору*, що обчислюється як відношення фактичних надходжень від податку на прибуток підприємств до прибутку від звичайної діяльності до оподаткування прибуткових підприємств;

— *рівень навантаження на фонд оплати праці*, що визначається як відношення власних доходів позабюджетних фондів соціального страхування за винятком сум, які надходять від єдиного податку, до фонду оплати праці;

— *кількість видів платежів*, що здійснюють платники податків (юридичні особи) до бюджету й позабюджетних соціальних фондів на періодичній основі⁵;

— *число термінів сплати платежів*, що проводяться платниками податків (юридичними особами) до бюджету й позабюджетних соціальних фондів на періодичній основі⁶;

— *кількість термінів звітності* за платежами, що здійснюються платниками податків (юридичними особами) до бюджету й позабюджетних соціальних фондів на періодичній основі⁷.

Другий блок показників включає:

— *рівень поточної сплати*, що розраховується як відношення доходів зведеного бюджету, забезпечених ДПА, до нарахованих сум платежів до бюджетів і державних цільових фондів із урахуванням розстрочених платежів і таких, що не нараховувались;

— *рівень сплати податку на прибуток підприємств*, що визначається як відношення фактичних надходжень від податку на прибуток підприємств до нарахованих сум цього податку з урахуванням розстрочених платежів;

— *рівень сплати податку на додану вартість*, що обчислюється як відношення фактичних надходжень від податку на додану вартість до нарахованих сум цього податку з урахуванням розстрочених платежів;

— *рівень сплати податку з доходів фізичних осіб*, що розраховується як відношення суми перерахованого податку до суми нарахованого.

Третій блок показників включає, зокрема, *рівень добровільності декларування податкових зобов'язань*, що розраховується як співвідношення добровільно

⁵ Doing Business in Ukraine — Doing Business 2009: [Електр. ресурс]. — <http://www.doingbusiness.org>.

⁶ Там само.

⁷ Там само.

задекларованих у податкових органах сум податків і зборів та загальних нарахованих до сплати сум.

З огляду на розглянуті підходи до оцінки ефективності податкових систем у цілому та оцінки результативності податкового адміністрування в зарубіжних країнах, вважаємо за потрібне вдосконалити й розширити систему показників ефективності податкового адміністрування для використання в Україні. При цьому нами враховуються особливості існуючої системи адміністрування, а також нормативно-правового забезпечення процесу адміністрування, склад і структура податкових органів.

Показники ефективності адміністрування податків в Україні, на наш погляд, доцільно об'єднати в такі основні групи:

- 1) показники повноти виконання чинного законодавства;
- 2) показники ефективності врегулювання податкових спорів;
- 3) показники якості надання послуг платникам податків;
- 4) показники ефективності адміністрування податкового боргу;
- 5) показники результативності контрольно-перевірочних заходів;
- 6) показники ефективності адміністрування ПДВ;
- 7) показники ефективності адміністрування податку на прибуток;
- 8) показники ефективності адміністрування податку з доходів фізичних осіб.

Показники повноти виконання чинного законодавства відображають рівень дотримання законодавства у сфері оподаткування як платниками податків, так і податковими органами. Ці показники дають змогу визначити рівень добровільного декларування і сплати податкових платежів, а також кількість і частку сумлінних платників податків у загальній їх кількості.

До цієї групи входять такі показники:

— рівень добровільності декларування податкових зобов'язань, що розраховується як співвідношення добровільно задекларованих у податкових органах сум податків і зборів та загальних нарахованих до сплати сум;

— рівень добровільної сплати податків, що обчислюється як відношення сплачених податків до загальних нарахованих до сплати сум, у тому числі за результатами контрольно-перевірочної діяльності;

— економічна ефективність адміністрування платежів органами податкової служби, що визначається як відношення доходів зведеного бюджету, забезпечених ДПА (без урахування доходів, забезпечених підрозділами, котрі здійснюють перевірки, та підрозділів погашення прострочених податкових зобов'язань), до видатків державного бюджету на керівництво та управління у сфері контролю дотримання й виконання податкового законодавства (без витрат на утримання підрозділів, що здійснюють перевірки, підрозділів погашення прострочених податкових зобов'язань і підрозділів податкової міліції);

— частка платників-порушників податкового законодавства, котра розраховується як відношення кількості платників податків, щодо яких встановлені й

доведені факти порушення податкового законодавства, до загального числа зареєстрованих платників та кількості платників, стосовно яких здійснювалися заходи податкового контролю;

— рівень оскарження платниками рішень ДПС, що визначається як кількість оскаржених платниками податків у адміністративному й судовому порядку рішень податкових органів та їх співвідношення із загальним числом прийнятих рішень з урахуванням рішень, що були скасовані за результатами оскарження.

Показники ефективності врегулювання податкових спорів є базовими для оцінки виконання адміністратором процедур і дій, передбачених процесом досудового врегулювання претензій, та визначення ефективності роботи підрозділів апеляцій державної податкової служби. До цієї групи входять такі показники:

— кількість звернень до підрозділів апеляцій;

— рівень обґрунтованих оскаржень платників, що визначається як відношення числа рішень, що були скасовані за результатами досудового розгляду, до загальної кількості рішень, оскаржених у адміністративному порядку;

— рівень скасування судами рішень апеляційних органів ДПС, що розраховується як відношення кількості рішень, що були скасовані судами, до загального числа рішень, котрі залишилися на користь платників за результатами досудового розгляду;

— кількість порушених судами справ на 1000 платників податків;

— рівень вирішення справ у суді на користь податкових органів, що обчислюється як відношення суми по судових рішеннях, прийнятих на користь податкових органів, до загальної суми по справах, розглянутих за позовами платників податків і податкових органів;

— рівень задоволення апеляцій на користь податкових органів, що визначається як відношення суми по апеляціях, задоволених на користь податкових органів, до суми по апеляціях, розглянутих органами ДПС;

— кількість обґрунтованих рішень стосовно платників податків, що дає змогу оцінити ефективність роботи та розраховується як загальне число прийнятих рішень за винятком рішень, які скасовані в адміністративному й судовому порядку.

До **показників якості надання послуг платникам податків** належать такі:

— витрати часу на отримання платником послуг від органів ДПС;

— кількість повторних звернень до недержавних організацій для отримання додаткових послуг, після отримання послуг від органів ДПС;

— число звернень платників, що залишилися не розглянутими та щодо яких не було відповіді від органів ДПС;

— трудові й фінансові витрати на виконання адміністративних процедур із боку платника, процедур із боку працівників адміністративних органів, адміністративних процедур, які виконує платник у взаємодії з адміністративним органом.

Аналіз зазначених показників сприятиме ефективнішому використанню окремих інструментів надання послуг платникам та підвищенню якості їх надання.

До основних **показників ефективності адміністрування податкового боргу** належать такі:

— індикатор погашення податкового боргу, що визначається як відношення суми надходжень у рахунок погашення податкового боргу протягом кварталу до суми показників податкового боргу на початок звітного періоду з урахуванням діючих розстрочок;

— індикатор створення податкового боргу, що обчислюється як відношення суми новоствореного податкового боргу до доходів зведеного бюджету, забезпечених ДПА;

— рівень динамічності податкового боргу, що визначається як відношення новоствореного протягом кварталу податкового боргу до податкового боргу на кінець періоду з урахуванням суми списання податкового боргу впродовж кварталу;

— показник економічної результативності діяльності підрозділів погашення прострочених податкових зобов'язань, що обчислюється як відношення надходжень у рахунок погашення податкового боргу до видатків державного бюджету на утримання зазначених підрозділів.

До **показників результативності контрольно-перевірочних заходів**, які здійснюють органи державної податкової служби, належать:

— навантаження на одного податкового інспектора, який здійснює перевірки, що розраховується як відношення кількості платників податків (юридичних осіб) до числа податкових інспекторів у органах ДПС;

— рівень донарахувань, що визначається як частка нарахувань із контрольно-перевірочної роботи (з урахуванням упередженого до відшкодування ПДВ) у загальній сумі доходів зведеного бюджету, забезпечених ДПА;

— рівень сплати донарахованих сум, що обчислюється з урахуванням податкової заборгованості, яка виникла за актами минулих років;

— упередження незаконного відшкодування ПДВ, що визначається як частка зменшеного необгрунтовано заявленого ПДВ до відшкодування в загальній сумі ПДВ, заявленого до відшкодування;

— частота перевірок, що розраховується як відношення загальної кількості здійснених перевірок до кількості платників податків (юридичних осіб);

— результативність перевірок (у зв'язку з некоректністю даних, наданих ДПА України, не наводиться);

— рівень оскарження результатів перевірок, що обчислюється як відношення кількості оскаржень до загального числа перевірок;

— рівень скасування результатів перевірок (за кількістю), що визначається як співвідношення числа скасованих судами рішень податкових органів та кількості апеляцій, задоволених на користь платників податків;

— рівень скасування результатів перевірок (за сумами), що розраховується як відношення кількості судових рішень на користь платників та апеляцій, задоволених

на користь платників, до числа узгоджених і неузгоджених результатів здійснення перевірок;

— рівень економічної ефективності діяльності підрозділів, які здійснюють виїзні документальні перевірки, що обчислюється як відношення надходжень за результатами перевірок до видатків державного бюджету на утримання підрозділів, котрі здійснюють перевірки.

До **показників ефективності адміністрування ПДВ** належать такі:

— рівень покриття податкового кредиту податковими зобов'язаннями, що визначається як відношення податкових зобов'язань із ПДВ за податковою декларацією та суми ПДВ за вантажно-митною декларацією за винятком ПДВ, оформленого векселем і включеного в декларацію (рядок 6 декларації з ПДВ), до податкового кредиту;

— рівень бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ, що обчислюється як відношення суми бюджетної заборгованості з ПДВ на кінець звітного періоду до суми ПДВ, заявленого до відшкодування протягом попереднього кварталу.

До **показників ефективності адміністрування податку на прибуток** належать такі:

— частка підприємств у загальній кількості підприємств, що є платниками податку на прибуток;

— рівень збитковості, що обчислюється як відношення від'ємного об'єкта оподаткування до позитивного;

— рівень сплачуваності податку на прибуток — зіставлення сплаченого податку на прибуток із показниками фінансових результатів діяльності підприємств.

Показником ефективності адміністрування податку з доходів фізичних осіб є індикатор зростання фонду оплати праці відносно валових витрат суб'єктів підприємницької діяльності, що визначається як відношення зростання виплаченого доходу відносно відповідного періоду попереднього року до зростання скоригованих валових витрат відносно відповідного періоду попереднього року з декларації податку на прибуток.

Аналіз відповідності адміністрування податків зазначеним показникам та їх динаміки дає змогу визначити ефективність такого адміністрування. Застосування запропонованих критеріїв оцінки останньої в Україні, де основним показником ефективності податкового адміністрування вважається виконання плану надходжень, значно поглибить аналіз, зробить його більш інформативним і об'єктивним та дасть змогу визначити конкретні інструменти підвищення його ефективності. Доцільність застосування одразу всіх зазначених показників, звісно, є дискусійною. Втім, це дасть змогу виявити недоліки системи адміністрування в цілому та оптимізувати взаємодію різних підрозділів податкової служби, спростити документообіг, поліпшити якість послуг, що надає податкова служба, вдосконалити практику застосування податкового законодавства різними структурними підрозділами, нормативно-правове регулювання справляння податків, налагодити реагування на неправомірні дії посадових осіб податкових органів шляхом аналізу роботи підрозділів апеляцій та практики судових рішень із питань податкового законодавства.

Підвищення фіскальної й економічної ефективності податкового адміністрування можливе лише на основі ґрунтовного аналізу роботи податкових органів із мобілізації податків і зборів. Майже всі запропоновані критерії мало застосовуються у вітчизняній практиці, що унеможливує ретельний аналіз. Це відбувається й через недостатню роботу із платниками податків, і через неналежне забезпечення умов для сплати податків, недотримання податковими органами всіх норм і процедур, передбачених податковим законодавством. До того ж за існуючої системи показників є можливість маніпулювати результатами роботи підрозділів, що позначається на об'єктивності оцінки ефективності адміністрування ними податків. Тому запровадження системи оцінки результативності податкового адміністрування за розширеним переліком показників сприятиме вдосконаленню системи адміністрування.

На нашу думку, саме поліпшення податкового адміністрування є головною передумовою для реформування й удосконалення податкової системи України. Вдосконалення податкового адміністрування в нашій країні потрібно проводити за такими основними напрямками:

- формування партнерських відносин фіскальних органів із платниками податків;
- організація роботи з урахуванням поділу платників на категорії уваги;
- створення умов та сприяння добровільній сплаті податків;
- реформування моделі податкового контролю;
- вдосконалення системи показників ефективності адміністрування податків і зборів;
- модернізація державної податкової служби України.