

ФІНАНСИ, ПОДАТКОВА СИСТЕМА ТА ІНВЕСТИЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ

УДК [336.221.4:336.225](477)

ПОКАЗНИКИ ОЦІНКИ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Паславська Р.Ю., к.е.н.

Львівський національний університет імені Івана Франка

Спрямованість на досягнення певних результатів і ефективності є головною ознакою функціонування будь-якої системи, в тому числі й системи адміністрування податків. Метою даної публікації є виокремлення показників, за допомогою яких можна оцінити ефективність та результативність функціонування системи адміністрування податків в Україні. У статті наведено авторське розуміння понять ефективності та результативності функціонування системи адміністрування податків. Запропоновано напрями підвищення фіскальної ефективності системи адміністрування податкових платежів в Україні. Виокремлено чинники ефективності системи адміністрування податків. Розраховано та проаналізовано показники виконання плану податкових надходжень до Державного бюджету України за 2004-2015 рр. Розглянуто світовий досвід оцінювання результативності адміністрування податків. Запропоновано комплексну систему показників оцінки системи адміністрування податків в Україні, яка враховує її кількісні та якісні параметри.

Ключові слова: система адміністрування податків, ефективність, результативність, податкові надходження, державний бюджет, витрати на адміністрування податків, податковий розрив, фіскальні органи, платники податків.

UDC [336.221.4:336.225](477)

INDEXES OF EVALUATION OF TAX ADMINISTRATION SYSTEM IN UKRAINE

Paslavska R., PhD in Econ.Sc.

Lviv national university named after Ivan Franko

Any system including tax administration system focuses on the achievement of certain results and efficiency. The aim of this research paper is determination indexes that help to estimate the efficiency and effectiveness of functioning of the tax administration system in Ukraine. In the article the author's understanding of the concepts of efficiency and effectiveness of the tax administration system is stated. Directions of increasing fiscal efficiency of the administration system of tax payments in Ukraine are suggested. Factors of efficiency of tax administration system are

determined in the article. The indexes of implementation of the plan of tax revenues to the State Budget of Ukraine for 2004-2015 years are calculated and analyzed. World experience of evaluating the effectiveness of tax administration is considered. The complex system of indexes of estimation of tax administration system in Ukraine, that takes into account its quantitative and quality parameters, is offered.

Keywords: tax administration system, efficiency, effectiveness, tax revenues, state budget, the costs of tax administration, the tax gap, fiscal authorities, taxpayers.

Актуальність проблеми. Податковий кодекс України покликаний сприяти налагодженню партнерських відносин між фіскальними органами та платниками податків. Багато непорозумінь між цими сторонами виникає саме у процесі адміністрування податків. Тому система адміністрування податків потребує постійного вдосконалення, а інструменти й засоби її реалізації мають враховувати як сучасний та прогнозований соціально-економічний розвиток держави, так і потреби платників податків.

Спрямованість на досягнення певних результатів і ефективності є головною ознакою функціонування будь-якої системи, в тому числі й системи адміністрування податків. Ефективність адміністрування податків відображає продуктивність діяльності фіскальних органів, рівень податкової культури платників податків, результативність реалізації податкової політики в країні, тобто ефективність функціонування системи оподаткування загалом.

Аналіз останніх наукових досліджень. Дослідженню теоретичних і практичних аспектів функціонування системи адміністрування податків присвятили свої праці такі вітчизняні науковці, як В.Л. Андрущенко, О.М. Воронкова, А.Я. Кізима, А.І. Крисоватий, В.М. Мельник, Л.Г. Олейнікова, А.М. Соколовська тощо. Та все ж, питання щодо оцінювання рівня результативності та ефективності функціонування вітчизняної системи адміністрування податків, а також усунення певних недоліків та суперечностей у даній сфері залишаються висвітленими недостатньо.

Метою даної статті є виокремлення показників оцінки ефективності та результативності функціонування системи адміністрування податків в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ефективність, в широкому значенні, – це відносна величина, яка характеризує співвідно-

шення між результатом (ефектом) і витратами, які були здійснені задля досягнення цього результату. Англійською мовою ефективність можна перекласти як «effectiveness», «efficiency» та «efficacy». Ці поняття близькі, однак, все ж таки, різні за значенням. «Efficiency» (дослівний переклад – «робити речі найбільш економічним способом») означає економічний вимір діяльності, продуктивність, рентабельність тощо; «efficacy» – факт досягнення мети діяльності, певних цілей; «effectiveness» («робити «правильні» речі») – встановлення правильних цілей для досягнення загальної мети, досягнення бажаного результату [1, с. 442].

Критеріями визначення ефективності системи справляння податків можуть слугувати:

- ступінь досягнення поставлених цілей та виконання завдань;
- ступінь адаптації системи до змін зовнішнього середовища;
- ступінь досягнення балансу інтересів суб'єктів процесу адміністрування податків;
- порівняння результатів і витрат на їх досягнення [2, с. 200].

Останній критерій виражає фіскальну ефективність системи адміністрування податків. Її можна розрахувати як співвідношення між загальною сумою податкових надходжень до бюджету та витратами на їх адміністрування. Формально, таке співвідношення виглядає так:

$$\text{ФЕСАП} = \frac{\sum \text{ПН}}{\sum_{i=1}^n \text{ВАП}_i} \quad (1)$$

де ФЕСАП – фіскальна ефективність системи адміністрування податків;

ПН – сукупні податкові надходження до бюджету;

ВАП_i – витрати i -го суб'єкта податкових відносин на адміністрування податків, $i = \overline{1, n}$;

n – кількість суб'єктів податкових відносин.

Показник n може значно варіюватись, оскільки до суб'єктів, які беруть участь у процесі адміністрування платежів податкового характеру, належать платники податків, фіскальні органи, а також треті особи (податкові агенти, консультанти, адвокати, посадові особи судових органів та ін.).

З формули 1 видно, що при певному обсязі податкових надходжень, чим менший знаменник (загальна величина витрат на адміністрування податків), тим більш фіскально-ефективною буде система адміністрування податків. Отже, щоб підвищити фіскальну ефективність системи адміністрування податкових платежів, слід зменшити витрати на їх справляння, зокрема, за рахунок:

- автоматизації процесу адміністрування податків в результаті запровадження новітніх технологій;
- зменшення кількості державних структур, залучених до процесу адміністрування податків, чисельності їх працівників;
- посиленої боротьби з корупційними діями в країні.

Однак, зазначимо, що на сучасному етапі розвитку ринкових відносин ефективність системи адміністрування податків передбачає не лише систематичне та в повному обсязі надходження платежів податкового характеру до відповідних бюджетів за найменших витрат на їх адміністрування, а й якісне обслуговування, з боку фіскальних органів, платників податків [3, с. 165].

Ефективність системи адміністрування податків залежить від таких чинників:

- якості податкового законодавства та рівня його дотримання посадовими особами фіскальних органів і платниками податків;
- професійності працівників фіскальних органів;
- податкостроможності платників податків;
- рівня автоматизації процесу адміністрування податків;
- оптимізації кількості податкових платежів;
- дієвості системи захисту прав та інтересів платників податків;
- рівня податкового навантаження в державі тощо.

Результативність функціонування системи адміністрування податків означає здатність забезпечувати фіскальні потреби держави за рахунок своєчасного надходження податкових платежів до бюджетів в повній мірі. Результативність можна відобразити за допомогою певних показників. Оскільки податкова політика України має, здебільшого, фіскальну спрямованість, часто застосовують такий показник, як стан виконання плану надходжень до державного бюджету, який обчислюється як відношення обсягу податкових надходжень, які фактично надійшли до бюджету, до обсягу запланованих [4].

Розрахуємо показники стану виконання плану податкових надходжень до Державного бюджету України за 2004-2015 рр. Отримані результати наведені у табл. 1.

На підставі отриманих показників можемо констатувати, що в Україні спостерігається досить високий відсоток виконання плану податкових надходжень до державного бюджету, тобто показник результативності адміністрування податків відповідає нормі. Це пояснюємо тим, що вітчизняні економісти професійно ставляться до питання формування державного бюджету, здійснюють комплексний аналіз стану надходжень протягом бюджетного року і, як наслідок, точно прогнозують податкові надходження на наступні бюджетні роки. Хоча, зазначимо, час від часу трапляються певні прогалини у такому прогнозуванні, які слід усувати.

Таблиця 1 - Стан виконання плану податкових надходжень до Державного бюджету України за 2004-2015 рр.

Рік	Обсяг податкових надходжень, які фактично надійшли до бюджету, млн грн	Обсяг запланованих податкових надходжень, млн грн	Показник стану виконання плану податкових надходжень до державного бюджету, %
2004	44 853,5	44 352,1	101,13
2005	74 476,4	74 879,1	99,46
2006	94 811,5	91 460,1	103,66
2007	116 670,8	115 357,4	101,14
2008	167 883,4	170 890,8	98,24
2009	148 915,6	175 476,2	84,86
2010	166 872,2	202 957,5	82,22
2011	261 605	256 967,04	101,8
2012	274 715,1	311 111,03	88,3
2013	266 753	282 461,9	94,44
2014	280 178,3	299 588,9	93,52
2015	367 922	409 970,9	89,74

Джерело: складено та розраховано автором за даними Державної служби статистики України та Міністерства фінансів України.

Зауважимо, що формування Державного бюджету здійснюється не стільки за доходами, виходячи з реальної оцінки бази оподаткування, скільки за видатками – за процедурою бюджетних запитів. Внаслідок такого статистичного та адміністративного протиріччя податковим інспекціям часто встановлюють плани надходжень податків. Крім того, виникають ситуації, коли такі плани є надмірно завищені. В результаті виконання нереально високих планів податкових надходжень посадові особи податкових інспекцій змушені вдаватися до процедур адміністративного або навіть психологічного тиску на платників податків.

З табл. 1 бачимо, що протягом 2008-2010 рр. в Україні спостерігалось недовиконання плану податкових надходжень до державного бюджету. Причиною такої ситуації вважаємо фінансову кризу, яка розпочалась восени 2008 р. Оскільки криза охопила економіку саме наприкінці бюджетного року, бачимо незначне недовиконання плану у 2008 р. Але при цьому зауважимо, що криза, яка торкнулась вітчизняної економіки була не стільки результатом глобалізації, як результатом некомпетентних дій політичних сил, поміж якими постійно точилися чвари.

У 2011 р. спостерігалось стрімке зростання відсотка виконання плану податкових надходжень до державного бюджету у порівнянні з 2010 р. Таку ситуацію можемо пояснити зміною бюджетної класифікації у 2011 р. [5]: деякі надходження, що раніше обліковувались як неподаткові, були перенесені в податкові (рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси тощо). В результаті, у 2011 р., в порівнянні з 2010 р., спостерігалось збільшення податкових надходжень і зменшення неподаткових.

Зниження відсотка виконання плану податкових надходжень до державного бюджету, починаючи з кінця 2012 року, пояснюється складною військово-політичною ситуацією в країні.

Загалом, за винятком 2009 р., у державі зберігається позитивна динаміка надходження платежів до бюджету та відбувається постійне збільшення податкових надходжень до Державного бюджету України.

В той час, як в Україні показником результативності адміністрування податків є стан виконання плану надходжень до державного бюджету, у світовій практиці результативність визначається за допомогою показників податкового розриву та витрат на мобілізацію податків і зборів.

Податковий розрив відображає заплановані обсяги податків, що підлягають сплаті, та здійснені платежі, тобто він визначається як різниця між сумою податків, які мають бути сплачені, та фактичними обсягами їх сплати. Таким чином, податковий розрив відображає ту величину податків, що передбачалася до сплати, але з певних причин платники не сплатили. Причинами несплати можуть бути:

- наявність податкових недоїмок;
- ухиляння від оподаткування;

- збільшення кількості неподаних декларацій;
- нерозуміння платниками податкового законодавства.

Спеціалісти МВФ за показниками податкового розриву виокремлюють чотири групи країн [6, с. 49]. Для кожної групи встановлено граничні розміри податкового розриву.

Так, до першої групи належать країни з незначною його величиною (до 10%). Це свідчить про високу результативність системи адміністрування податків. Для цієї групи країн характерне таке поняття, як «самооподаткування», що, іншими словами, означає високий ступінь добровільності сплати податків. Процеси адміністрування податків у таких країнах є зрозумілими та прозорими. Персонал фіскальних служб представляють висококваліфіковані працівники, які забезпечують якісне обслуговування платників податків. Податкові перевірки не є частими і не мають масового характеру. Однак у випадку порушення податкового законодавства застосовується жорстка система покарань.

Для другої групи країн величина податкового розриву коливається у межах від 10 до 20%, тобто адміністрування податків забезпечується на достатньому рівні. Хоча платники податків лояльно відносяться до обов'язку сплачувати податкові платежі, таким країнам слід підвищувати рівень дотримання положень податкового законодавства та зміцнювати податкову дисципліну.

До третьої та четвертої груп належать країни, у яких показник податкового розриву становить 20-40% та перевищує 40%, відповідно. Системи адміністрування податків у цих країнах є низькоефективними, для них характерним є недостатнє використання передових технологій, низький рівень податкової культури, високий рівень корупції [6, с. 50].

Для того, щоб одержати цілісну картину стану системи адміністрування податків, необхідно оцінювати аспекти ефективності, зокрема витрати на адміністрування податків. В Україні 1 гривня витрат на адміністрування податків генерує близько 60 гривень податкових надходжень, в той час, як в США для збору 100 доларів податків потрібно не більше 1 долара адміністративних витрат. Таким чином, ефективність функціонування вітчизняної системи адміністрування податків не є високою. До того ж нагадаємо, що до 1 січня 2011 р. в Україні стягувались такі податки та збори, витрати на адміністрування яких перевищували надходження від них (іподромні збори, збір з

власників собак тощо), що суттєво знижувало загальну ефективність системи адміністрування податків. Зауважимо, що ще А. Сміт свого часу наголошував на необхідності витратити якомога менше коштів на адміністрування податків, адже що більше держава витрачає на утримання фіскальних служб і стягнення податків, то менше чистих надходжень вона одержить від оподаткування.

Крім того, процедури визначення розмірів податків та їх сплати були і, в певній мірі, досі залишаються обтяжливими для платника. Тут доречно пригадати ще один принцип оподаткування, який сформулював А.Сміт: сплата податків повинна здійснюватися у зручний для платника час і з найменшими для нього витратами коштів.

Сучасний методологічний підхід, який слід застосовувати до вимірювання ступеня складності адміністрування податків, передбачає визначення загальної суми витрат, яка має місце у процесі адміністрування податків. До цих витрат включають:

- загальну суму коштів, які витрачає держава на утримання органів фіскальної служби;
- витрати платника на сплату податків;
- витрати третіх осіб (наприклад, витрати на податкові консультації, витрати податкових агентів та ін.).

Для оцінки системи адміністрування податків в Україні доцільно використовувати комплексну систему показників. На нашу думку, ця система має включати такі показники:

– *рівень добровільності декларування податкових зобов'язань* – розраховується як відношення сум податкових платежів, які платники добровільно задекларували у фіскальних органах, до загальної суми нарахованих до сплати податків;

– *рівень добровільності сплати податків* – визначається як відношення фактично сплачених податків до нарахованих сум, які мають бути сплачені;

– *рівень витрат на адміністрування податків* – обчислюється як відношення витрат на адміністрування податків (в тому числі витрати на утримання контролюючих органів) до загальної суми податкових надходжень до Зведеного бюджету України;

– *рівень дотримання податкового законодавства з боку платників податків* – визначається як відношення кількості платників податків,

щодо яких встановлені факти порушення податкового законодавства, до загального числа зареєстрованих платників податків;

– *рівень донарахувань податків* – розраховується як відношення сум донарахованих податків (за результатами контрольних-перевірочних робіт) до загальної суми податкових надходжень Зведеного бюджету України;

– *кількість апеляцій, які платники податків подали на рішення органів ДФС*;

– *рівень навантаження одного податкового інспектора, що здійснює перевірки* – визначається як відношення кількості юридичних осіб – платників податків до кількості податкових інспекторів у органах ДФС;

– *частота перевірок з боку органів ДФС* – відношення загальної кількості здійснених перевірок за рік до загальної кількості зареєстрованих юридичних осіб – платників податків;

– *трудові й фінансові витрати платника* на сплату платежів податкового характеру тощо.

Висновки. Отже, враховуючи зарубіжний досвід і ті функції, що покладені на фіскальні органи в процесі адміністрування податків, вважаємо, що в Україні недостатньо враховувати лише кількісні показники оцінки системи адміністрування податків, оскільки такі показники відображають лише результативність у сфері стягнення податків, а ефективність залишається «за кадром». Необхідно враховувати і якісні показники, які б характеризували різні аспекти роботи фіскальних органів. Наприклад, витрати на мобілізацію податків, раціональність використання ресурсів, раціональність методів роботи, рівень співпраці між структурними підрозділами, якість послуг, що надають фіскальні органи, трудові й фінансові витрати платника на сплату податків тощо.

Крім того, на сьогоднішній день важливим стратегічним завданням роботи фіскальних органів і досі залишається формування партнерських взаємовідносин з платниками податків. Адже, як свідчить світова практика, системи адміністрування податків є ефективними у тих країнах, де робота фіскальних служб спрямована на підвищення рівня добровільності сплати податків, створення платникам оптимальних умов для виконання їхніх податкових обов'язків і формування взаємовідносин з ними не за принципом боротьби, а на засадах співпраці.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Longman. Dictionary of contemporary English. – 3-d ed. – England : Longman Group Ltd, 1995. – 1668 p.
2. Воронкова О. Теоретико-методологічні засади ефективності податкового менеджменту / О. М. Воронкова // Економічний вісник Переяслав-Хмельницького державного педагогічного університету імені Григорія Сковороди : збірник наукових праць. – Переяслав-Хмельницький, 2011. – Вип. 17/1. – С. 198-202.
3. Проскура К. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації : монографія / К.П. Проскура. – К. : ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с.
4. Степанова Д. Бюджетоутворюючі ефекти адміністрування податків в Україні / Д.С. Степанова // Ефективна економіка. – 2015. – №7. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/>
5. Надходження до держбюджету-2011 зросли на 30,7% [Електронний ресурс] // Економічна правда. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/news/2012/01/30/31>
6. Олейнікова Л. Підвищення фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування в Україні / Л.Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2010. – №10. – С. 47-59.
7. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>
8. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>