

Віра ХОМУТЕНКО
Алла ХОМУТЕНКО

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ТА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

Проведено оцінювання ефективності і результативності адміністрування податків і зборів в Україні за останні шість років. Встановлено недоліки в податковому адмініструванні та фактори впливу.

Починаючи з 90-х рр. ХХ століття, Україна розбудовує національну податкову систему, однак до сьогодні в країні відсутня ефективна система адміністрування податків, про що свідчить високий рівень тінізації економіки, який за різними оцінками становить від 30 до 60% ВВП України. Комплексний аналіз ефективності та результативності діючої в Україні системи адміністрування податків і зборів дає змогу встановити її переваги та недоліки з метою розроблення рекомендацій щодо її подальшого вдосконалення.

Питанню податкового адміністрування присвячені роботи багатьох вчених-економістів, чільне місце серед них займають праці В. Мельника, В. Андрущенко, А. Аронова, Ю. Іванова, Л. Карпова, А. Крисоватого, В. Кашина, М. Романовського, О. Врубльовської, С. Юрія та ін.

Проте, зважаючи на зміни в системі адміністрування податків і зборів, у зв'язку з впровадженням Податкового кодексу у 2011 р., це питання потребує подальшого дослідження з метою розробки шляхів підвищення ефективності та результативності управління податками і зборами.

Метою статті є дослідження діючої системи адміністрування податків і зборів,

оцінка результативності й ефективності та розроблення рекомендацій щодо її подальшого вдосконалення.

Адміністрування податків і зборів є суттєвим елементом державного управління економікою й обов'язковою умовою ефективного функціонування податкової системи загалом. Основною його метою є сприяння реалізації податкової політики держави в процесі виконання дохідної частини бюджетів різних рівнів. Від ефективності податкового адміністрування залежить не лише фінансовий стан держави, а й добробут усього суспільства.

Варто зазначити, що поняття "адміністрування податків" у вітчизняній економічній науці і державно-правовій практиці почало застосовуватися порівняно недавно, однак і до сьогодні відсутнє його законодавче тлумачення, а серед науковців тривають дискусії щодо його визначення. Так, на думку українського вченого В. М. Мельника, адміністрування податків – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування та засновується на державних законодавчих і нормативних актах [1].

В. Л. Андрущенко у своїх працях пов'язує зміст цього поняття з політикою,

мистецтвом, категорією права, управлінням податкових відносин [2]. З цими визначеннями можна погодитися в частині того, що адміністрування – це управління, оскільки це слово іншомовного походження (від латинського *administro* – керую), етимологічно пояснюється як: управління, завідування; здійснення керування шляхом видання наказів, розпоряджень. Так, податкове адміністрування тісно пов'язане з управлінськими діями податкових органів у процесі мобілізації податків і зборів до бюджетів. Однак, відповідно до досвіду зарубіжних країн (США, Франції, Швеції), адміністрування податками тісно пов'язане із масово-роз'яснювальною та консультативною роботою податкових органів [3].

Найбільш повне визначення подають у науковій праці І. П. Житня і В. О. Корецька-Гармаш, які розглядають адміністрування податкових платежів як складову фіскального адміністрування, обумовлену не тільки організаційною структурою та функціональними повноваженнями контролюючих органів, порядку обчислення, сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), відповідальності платників за порушення податкового законодавства, що покликані систематизувати масово-роз'яснювальну, консультативну і прогнозно-аналітичну роботу, а й пов'язану з демократичними орієнтирами розвитку суспільства [4].

Досліджуючи варіацію дефініцій терміна “адміністрування податків і зборів”, можна зазначити, що адміністрування податків і зборів – це регламентована Податковим кодексом та іншими нормативними актами організаційна й управлінська діяльність податкових органів у системі оподаткування. Завданнями податкового адміністрування є реалізація податкової політики держави, забезпечення виконання платниками податку своїх податкових зобов'язань перед державою, проведення податковими ор-

ганами масово-роз'яснювальної, консультативної і прогнозно-аналітичної роботи, облік платників податків та податкових надходжень.

Адміністрування податків і зборів, як вид управлінської діяльності, базується на певних принципах. А саме: законності, рівності усіх перед законом, економічності й ефективності, науковості, поєднання прав, обов'язків і відповідальності, добровільності виконання платниками податків своїх конституційних обов'язків щодо сплати податків, відкритості, презумпції невинності платника податків, ієрархічності, дотримання податкової таємниці.

Система адміністрування податків і зборів складається з елементів, які регламентують виконання обов'язків та застосування прав як платниками податків, так і органами державної податкової служби (рис. 1).

Таким чином, система адміністрування податків і зборів – це сукупність вищезазваних елементів, її ефективність і результативність залежать від якісного виконання управлінських дій податкових органів у кожному сегменті системи. Одним із показників ефективності функціонування системи адміністрування податків і зборів є результати контрольної діяльності податкових органів, яка пронизує усі напрямки управлінської діяльності податкових органів у сфері оподаткування.

Однак однозначного погляду на поняття “ефективність функціонування системи адміністрування податків і зборів” серед науковців на сьогодні не існує. Найбільш поширеною є точка зору щодо співвідношення отриманого результату та поставленої мети. На макрорівні цілями контрольних заходів податкових органів є: стабільність податкової системи, збільшення дохідної частини бюджету та інші.

ПОДАТКОВА СИСТЕМА



Рис. 1. Елементи системи адміністрування податків і зборів

Макроефективність визначається додаванням різноманітних ефектів (економічного, організаційного, соціального), які досягаються за результатами контрольних заходів.

Зменшення кількості й обсягів податкових правопорушень відносять до цілей так-

тичного характеру, а ступінь їх досягнення буде проміжною ефективністю. Ефективність системи адміністрування податків і зборів, на нашу думку, – це сукупність абсолютних і відносних показників (рис. 2), які характеризують роботу податкових органів за певний проміжок часу.

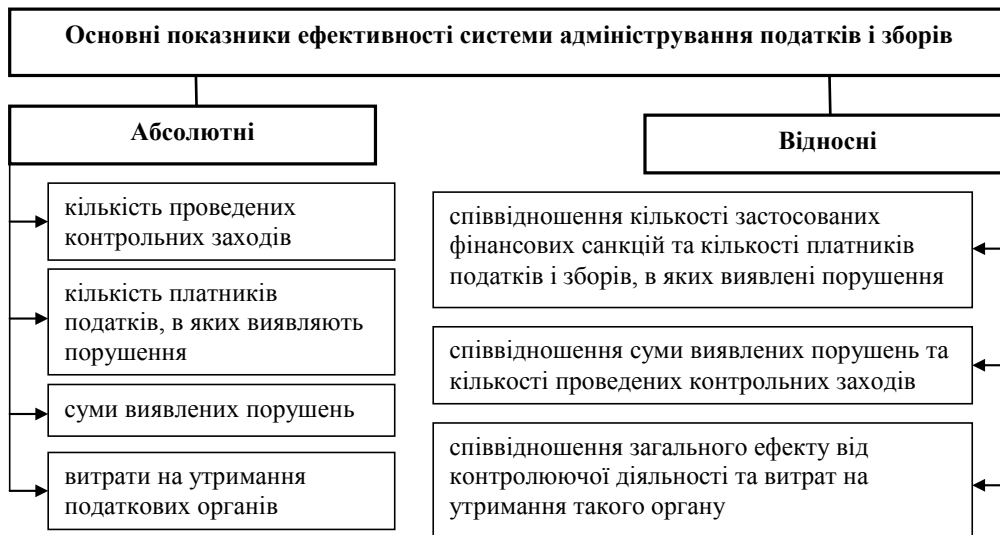


Рис. 2. Основні показники оцінки ефективності системи адміністрування податків і зборів*

* Складено автором.

Значний вплив на оцінку ефективності системи адміністрування податків і зборів, на нашу думку, здійснюють:

- ефективність системи заходів, пов'язаних з організацією контрольних заходів;
- рівень кваліфікації перевіряючих;
- взаємодія контролюючого органу з платником податків і зборів;
- досконалість методів, які використовують при здійсненні контрольних заходів;
- рівень розвитку системи заходів щодо попередження податкових правопорушень;
- взаємодія та обмін інформацією між контролюючими органами.

Оцінка ефективності системи адміністрування податків і зборів, які б критерії не використовувалися для її визначення, буде величиною відносною, умовною та мати певний ступінь похибки. Для оцінювання ефективності системи адміністрування податків і зборів, пропонуємо використовувати окремі показники, які подані у табл. 1.

Усі перераховані коефіцієнти мають прямувати до максимуму, тобто чим вище значення вони мають, тим ефективнішою є контрольна діяльність податкового органу.

Коефіцієнтом загальної ефективності системи адміністрування податків і зборів (K_{ze}), який прямує до максимуму, є:

$$K_{ze} = (K_1 + K_2 + K_3 + \dots + K_n) : n,$$

де $K_1, K_2, K_3, \dots, K_n$ – коефіцієнти, які характеризують ефективність системи адміністрування податків і зборів;

n – кількість коефіцієнтів (одиниць).

Проведемо оцінювання діючої системи адміністрування податків і зборів, використовуючи окремі показники, оскільки ДПС України у своїх звітах [7] не наводить в повному обсязі дані, які надали б можливість розрахувати всі показники ефективності та результативності системи адміністрування податків і зборів.

Оскільки основним методом податково-го адміністрування є контрольні заходи по-

даткових органів, то проаналізуємо коефіцієнт результативності контрольних заходів (Крез) за період з 2005 р. до першого півріччя 2011 р., за даними Державної податкової служби України.

Як свідчать результати аналізу зміни коефіцієнта загальної результативності податкових перевірок, динаміка його була нестабільна, з 2005 р. по 2008 р. намітилась тенденція до зниження, однак, починаючи з 2009 р., рівень його збільшився до 22,0 у 2010 р. проти 5,9 у 2007 р., що свідчить про суттєве підвищення цього показника за останні два роки. Це було обумовлено, насамперед, суттєвим зростанням коефіцієнта результативності невіізних (камеральних) перевірок, донарахування податків за якими збільшилось з 2008 р. майже у 9 разів – з 1019,3 млн. грн. у 2008 р. до 9947,8 млн. грн. у 2010 р., водночас за виїзними перевірками цей показник збільшився у 0,8 рази [7].

Важливим показником якості контрольних заходів є співвідношення задоволених скарг/апеляцій платників податків, розглянутих працівниками як підрозділів, так і управлінь апеляцій ДПС України до загальної кількості розглянутих скарг/апеляцій та співвідношення задоволених судами позовів платників податків до податкових органів (рис. 4).

Динаміка цих показників свідчить про відсутність кореляційної залежності між ними за останні шість років. Крім того, середній коефіцієнт якості контрольних заходів, що визначав частку задоволених скарг/апеляцій платників податків, за прийнятими повідомленнями-рішеннями, в середньому становить 0,21, тобто чверть повідомлень-рішень щодо стягнення донарахованих за результатами здійснення контрольних-перевірочних заходів цілком або частково скасовували податкові органи, і ще в середньому 25% скасовувалося за рішеннями судів. Це свідчить про не дуже якісне податкове адміністрування.

ПОДАТКОВА СИСТЕМА

Таблиця 1

Показники оцінювання ефективності системи адміністрування податків і зборів

Показник	Формула визначення	Значення складових
Коефіцієнт ефективності контрольних заходів ($Kз$)	$Kз = \Phi_c : Пп$	Φ_c – кількість застосованих фінансових санкцій; $Пп$ – кількість платників податків і зборів, в яких виявлені порушення
Коефіцієнт результативності контрольних заходів ($Kрез$)	$Kрез. = Oд : Кп$	$Oд$ – обсяг донарахувань за результатами виїзних і невиїзних податкових перевірок; $Кп$ – кількість проведених контрольних заходів (одиниць)
Коефіцієнт функціональної ефективності ($Кэф$)	$Кэф = ПДк : Пп$	$ПДк$ – кількість поданих до податкових органів податкових декларацій; $Пп$ – кількість працівників податкових органів, що займаються прийомом та камеральною перевіркою податкових декларацій
Коефіцієнт якості контрольних заходів ($Кя$)	$Кя = Аз : Ас$	$Аз$ – кількість задоволених оскаржень/апеляцій повідомлень-рішень; $Ас$ – загальна кількість розглянутих підрозділами й управліннями апеляцій скарг/апеляцій повідомлень-рішень
Коефіцієнт окупності адміністрування податків і зборів ($Кoa$)	$Кoa = Опн : Ваd$	$Опн$ – обсяг податкових надходжень до зведеного бюджету; $Ваd$ – загальні витрати на адміністрування податків та зборів
Коефіцієнт дієвості контрольних заходів ($Кd$)	$Кd = O_{нк} : Oд$	$O_{нк}$ – обсяг коштів, які було стягнуто до бюджету внаслідок контрольних заходів (грн.); $Oд$ – обсяг донарахованих податкових зобов'язань та застосованих фінансових санкцій унаслідок контрольних заходів (грн.)
Коефіцієнт дієвості заходів впливу ($Кdзв$)	$Кi = K_{кз} : Чo$	$Ккз$ – кількість проведених контрольних заходів (одиниць); $Чo$ – кількість осіб, які брали участь у контрольних заходах (одиниць)
Коефіцієнт "економічної ефективності" або окупності роботи податкових органів ($Кee$)	$Кee = O_{нк} : O_y$	$O_{нк}$ – обсяг коштів, які сплачено до бюджету внаслідок проведених контрольних заходів (грн.); O_y – обсяг коштів, які було витрачено на утримання контролюючого органу (грн.)
Коефіцієнт результативності адміністрування податкових надходжень $Ка$	$Ка = Oфпн : Оппн$	$Оппн$ – планові обсяги податкових надходжень; $Офпн$ – фактичні обсяги податкових надходжень

На превеликий жаль, відсутність повноти даних щодо контрольно-перевірочних заходів податкових органів та несистемність наведених даних у статистичній звітності ДПС України [7] унеможлиблює встановити фактори покращення цього показника в останні два роки.

Якісно охарактеризувати ефективність адміністрування податків і зборів можна шляхом опитування платників податків. Дані, наведені на рис. 5, свідчать, що 53% платників податків оцінюють роботу податківців "задовільно" і лише 13% "відмінно".

ПОДАТКОВА СИСТЕМА

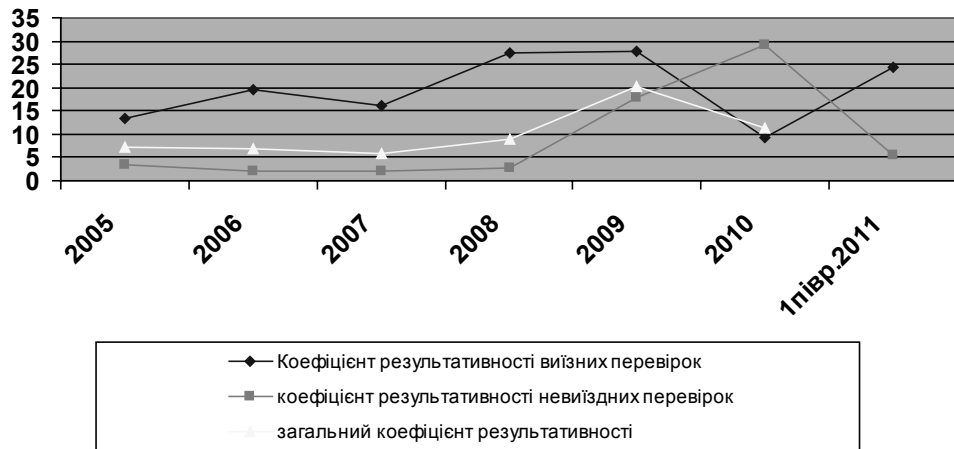


Рис. 3 Динаміка коефіцієнта результативності виїзних та невиїзних (камеральних) податкових перевірок ДПС України за 2005–2011 рр.*

*Складено на основі [7].

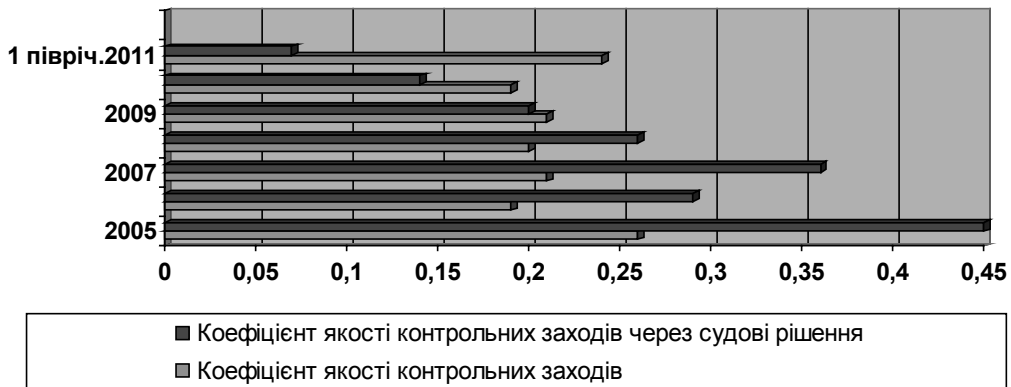


Рис. 4. Динаміка коефіцієнтів якості контрольних заходів за 2005–2011 рр.*

* Складено на основі [7].

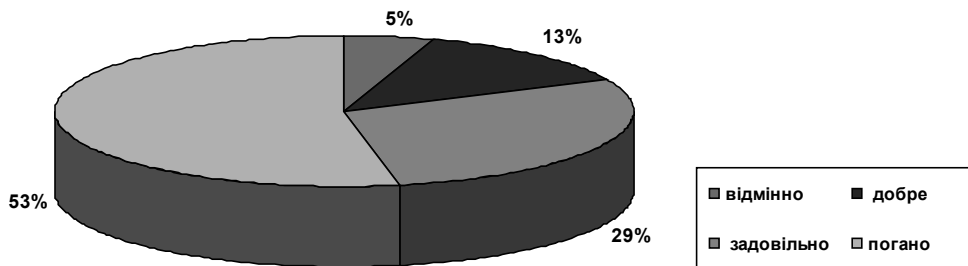


Рис.5. Ставлення платників податків до діяльності працівників контрольно-перевірочних підрозділів ДПС України*

* Складено на основі [7].

ПОДАТКОВА СИСТЕМА

Одним із показників результативності адміністрування податків і зборів є показник обсягу залучених у бюджет податкових надходжень. Стосовно цього показника варто констатувати факт, що в номінальному вираженні тут простежується чітка тенденція до збільшення. А саме, податкові надходження за шість останніх років збільшились більш ніж у 3 рази, у 2011 р. склали 334,69 млрд. грн. проти 98,07 млрд. грн. у 2005 р.

Результативність податкового адміністрування характеризується ще одним показником – коефіцієнтом результативності адміністрування податкових надходжень. Дані для розрахунку коефіцієнта результативності адміністрування податкових надходжень подані у табл. 2.

Отже, протягом 2005–2007 рр. коефіцієнт результативності адміністрування податкових надходжень коливався від 0,99 до 1,02. Тобто, загалом система адміністрування податків і зборів забезпечувала досягнення належної результативності. Однак, починаючи з 2008 р., зазначений коефіцієнт почав падати, що можна пояснити зменшенням податкових надходжень через зниження бази оподаткування внаслідок економічної кризи 2008/2009 рр. Таким чином, можемо констатувати, що протягом 2008–2010 рр. податкові органи не змогли вжити адекватних управлінських дій для за-

безпечення належного обсягу надходжень. І лише у 2011 р. цей показник покращився і становив 1,01, однак, насамперед, за рахунок покращення економічної ситуації в нашій країні.

Варто зазначити, що ефективність адміністрування податків і зборів у світовій практиці оцінюється не лише як ефективність мобілізації податкових платежів податковими органами, а й як створення сприятливих умов платникам податків для виконання податкового обов'язку. Одним із напрямків досягнення цього є створення в Україні центрального Офісу великих платників, як інструменту, що дозволить стандартизувати процедури адміністрування та дозволить поліпшити методологію обслуговування, покращить надання сервісних послуг великому платникові та мінімізує податкові ризики при формуванні дохідної частини державного бюджету.

Проведене дослідження ефективності та результативності адміністрування податків і зборів свідчить про недостатній їх рівень і несуттєве покращення управлінських дій податкових органів у зв'язку з впровадженням Податкового кодексу України. Запровадження в практику принципу "фіскальної достатності" негативно позначається на взаємовідносинах платників податків і податкових органів у процесі податкового адміністрування. Необхідно ширше

Таблиця 2

Розрахунок коефіцієнта результативності адміністрування податкових надходжень*

	Роки						
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Планові обсяги податкових надходжень, млрд. грн.	98,31	122,09	158,77	232,48	240,64	243,75	330,62
Фактичні обсяги податкових надходжень, млрд. грн.	98,07	125,74	161,21	227,16	208,07	234,44	334,69
Коефіцієнт результативності адміністрування податкових надходжень	0,99	1,03	1,02	0,98	0,86	0,96	1,01

* Розраховано на основі [8].

застосовувати світовий досвід у практику адміністрування податків і зборів; акцентувати увагу податкових органів на масово-роз'яснювальній роботі, на спрощенні процедури складання та надання податкової звітності, на підвищенні культури надання послуг платникам податків та професійного рівня працівників податкових органів.

Література

1. Мельник В. М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 5 (23).
2. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // Фінанси України. – 2010. – № 5. – С. 27–35.
3. Покинтелиця В. М. Зарубіжний досвід адміністрування податків // Науковий вісник ДГМА. – 2009. – № 1. – С. 281–287.
4. Житня І. П., Корецька–Гармаш В. О. Адміністрування податку на додану вартість в Україні: організаційні напрямки розбудови // Науковій вісті Далієського університету. – 2010. – № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuiv.gov.ua/e-journals/2010_index/html
5. Хром'як Н. В., Чубай В. М. Реформування податкової системи України в трансформаційний період // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 21. – С. 272–277.
6. Олейнікова Л. Проблеми визначення фіскальної та економічної результативності податкового адміністрування в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2009_12/Oleynikova/pdf
7. Основні статистичні дані про діяльність ДПС України за 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 роки та I півріччя 2011 року // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/doccatalog/document?id=340979>
8. Офіційний вебсайт Державного казначейства України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua>