

УДК 336.225

О. Бойко

ЕФЕКТИВНІСТЬ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В УКРАЇНІ

Обґрунтовано сутність податкового адміністрування в Україні. Проаналізовано положення щодо ефективності здійснення податкового адміністрування та вибору основних напрямів його ефективного формування. Охарактеризовано видатки на адміністрування у різних країнах світу. Дано оцінку витрат на податкове адміністрування в Україні та обґрунтовано причини необхідності реформування системи податкового адміністрування.

Ключові слова: податкове адміністрування, податкова система, видатки на адміністрування, податкові надходження, ефективність адміністрування.

Показники ефективності системи податкового адміністрування є важливими маркерами при аналізі будь-якої податкової системи світу. Адже вони дають громадянам розуміння того, скільки вартує для них утримання податкових служб, свідчать про наявність чи відсутність сприятливого податкового середовища для економічної активності суб'єктів підприємницької діяльності задля забезпечення економічного зростання країни, “легкість” провадження бізнесу та справляння податків, рівень довіри платників податків до податкових інституцій. Податкове адміністрування повинно базуватися на засадах формування зрозумілих і необтяжливих умов оподаткування, а податкова політика держави повинна бути спрямована на розвиток підприємництва, підвищення податкової культури та забезпечення балансу інтересів усіх учасників податкових відносин. Тому актуальною постає проблема формування наукових основ формування ефективних механізмів податкового адміністрування.

Питання функціонування та ефективності системи податного адміністрування в Україні та його впливу на процес реформування податкової системи країни перебували в центрі дослідження вітчизняних учених О. Бандурки, В. Андрушенка, А. Крисоватого, Л. Тарангул, О. Кужель, В. Федосова, С. Юрія, В. Геєця, В. Мельника та інших. Різні аспекти їх наукових праць відображені при комплексному оцінюванні ефективності системи податкового адміністрування, розробці нових підходів до системного моніторингу процесів податкового адміністрування та розробці конкретних заходів щодо гармонізації взаємовідносин між платниками податків та податковими органами. Водночас недостатньо досліджено причини необхідності реформування системи податкового адміністрування для розробки комплексних заходів з її вдосконалення.

Метою статті є дослідження сутності поняття податкового адміністрування, вивчення наявних проблем функціонування даної системи, проведення комплексної оцінки її ефективності, пошук шляхів підвищення ефективності функціонування системи податкового адміністрування шляхом перетворення податкової служби у якісну сервісну службу з метою формування “клієнтоорієнтованої” системи підходу до платників податків, формування у них податкової свідомості та довіри до податкових органів, та, підтримуючи світові тенденції, гармонізація відносин учасників процесу.

Питання ефективності будь-якого процесу чи явища завжди було актуальним, оскільки це є співвідношенням результату та затрат на його одержання. У будь-якому випадку ефективність системи податкового адміністрування необхідно розглядати через призму розрахунку витрат на процеси адміністрування певних видів податків (до яких потрібно зарахувати як матеріальну складову (фактичні витрати на утримання податкових служб), так і морально-якісну складову (витрати часу на адміністрування податків та довіра платників до податкових органів) та продуктивність і реальний ефект від здійснення цього процесу.

У цьому контексті, на нашу думку, потрібно проаналізувати теоретичні засади сутності процесу податкового адміністрування, його об'єктів і суб'єктів та ефективності цієї системи загалом.

Адміністрування – це управління, організація, виконання, нагляд, контроль шляхом організаційно-розпорядчої діяльності (у формі наказів та розпоряджень) органів управління. Адміністрування процесів оподаткування – це комплекс заходів, спрямованих на забезпечення законодавчих та нормативно-правових актів. Об'єктом адміністрування є процес узгодження й погашення податкових зобов'язань платників податків. А метою адміністрування є забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання у їх господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур. Податкове адміністрування є комплексом правових, економічних та фінансових заходів держави для формування системи оподаткування, забезпечення своєчасної і повної сплати податків та зборів із метою задоволення потреб суспільства загалом, а також розвитку економіки країни шляхом перерозподілу фінансових ресурсів. Під податковим адмініструванням розуміють сукупність норм і правил, методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки і збори, за правильність їх нарахування та повнотою сплати та притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства [1].

Суб'єктами податкового адміністрування є: платники податків або податкові агенти (фізичні та юридичні особи, які мають обов'язок із сплати податків; контролюючі органи (органи державної фіскальної служби); органи стягнення (спеціальні податкові органи та органи виконавчої служби); судові органи (які розглядають спори між сторонами).

Нерідко податкове адміністрування асоціюють із податковим менеджментом як сукупністю принципів і методів управління, спрямованих на підвищення ефективності податкової системи держави. При цьому важливим є оптимальна організація відносин між суб'єктами податкового адміністрування та, зокрема, встановлення партнерських відносин між податковими органами та платниками податків.

Для того, щоб дати об'єктивну оцінку ефективності податкового адміністрування в Україні потрібно провести аналіз основних показників такої оцінки з погляду на вищезгадані суб'єкти. Насамперед, використовуючи досвід світової практики, необхідно надати оцінку ефективності системи податкового адміністрування в Україні, аналізуючи фактичні показники податкових надходжень із витратами на утримання апарату податкової служби. Адже загальноприйнятою є практика обрахунку показника ефективності – відношення адміністративних витрат на 100 грошових одиниць стягнутих податків [2].

Доцільно зауважити, за період 2011 – 2016 рр. в Україні у структурі доходів зведеного бюджету України податкові надходження складали від 78% до 83%. І при цьому проведеним аналізом відмічається позитивна динаміка зменшення адміністративних витрат на утримання органів податкового адміністрування з 1,79 у 2011 р. до 0,97 у 2016 р. Це означає, що якщо ще у 2011 р. на акумулювання 100 грн податкових надходжень витрачалося 1,79 грн, то у 2016 р. – 0,79 грн (табл. 1). Відповідні розрахунки проведено автором із врахуванням даних звітів Державної казначейської служби про виконання зведеного бюджету України за відповідні роки [3].

Таблиця 1

Ефективність адміністрування податків в Україні упродовж 2011 – 2016 рр.

Показник	Роки					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Витрати на утримання Державної податкової служби, млрд грн	4,5	4,4	–	–	–	–
Витрати на утримання Державної митної служби, млрд грн	1,5	1,3	–	–	–	–
Витрати на утримання Міністерства доходів і зборів, млрд грн	–	–	6,0	5,5	–	–
Витрати на утримання Державної фіскальної служби, млрд грн	–	–	–	–	5,1	6,3
Фактичні видатки бюджету на утримання служби (витрати на адміністрування податків), млрд грн	6,0	5,7	6,0	5,5	5,1	6,3
Зведені доходи державного бюджету, млрд грн	399	446	433	456	652	783
Податкові надходження в структурі доходів зведеного бюджету, млрд грн	335	361	354	368	507	651
Відсоток податкових надходжень у структурі зведеного бюджету, %	84	81	82	81	78	83
Індекс витрат на адміністрування податків	1,79	1,58	1,69	1,49	1,00	0,97

У наведених у табл. 1 даних помітно чітку тенденцію до збільшення сум податкових надходжень, особливо в 2015 – 2016 рр.: у 2015 р. сума податкових надходжень у порівнянні з 2014 р. зросла майже у 1,4 раза, а у 2016 р. порівняно з 2015 р. ще у 1,3 раза. Загалом, сума податкових надходжень за аналізований період 2011 – 2016 рр. зросла майже вдвічі. При цьому на видатки на адміністрування податків в Україні зменшуються та за останніми даними складають менше 1% усіх податкових надходжень.

Необхідно зазначити, що видатки на адміністрування податків у різних країнах світу постійно змінюються. Так, наприклад, у США в 2000 р. було зібрано більш 2 трлн дол. доходу і оброблено 226 млн податкових декларацій. Це коштувало

платникам податків 39 центів на кожні 100 дол. зібраного доходу, що склало найнижчі адміністративні витрати з 1954 р.

За ініціативою Президента США Б. Клінтона у 1998 р. було розпочато реформу податкової служби США. Головним принципом реформи стала перебудова ставлення податкової служби до платників. До процесу реорганізації періодично залучалось майже 3 тис. фахівців податкової служби та значна кількість зовнішніх радників. Головним гаслом реформ стало: “Чим більше ти платиш податків, тим якісніші послуги ти отримуєш” [4].

Це так звана філософія нового підходу, яка полягає у тому, що всі учасники податкового процесу не просто формально дотримуються діючих норм законодавства, але на перше місце ставлять досягнення (на основі закону) справедливого балансу приватних інтересів платників податків із публічними інтересами держави і суспільства. Відповідно, податковим органам пропонується перебудувати свою роботу на основі “клієнтоорієнтованого” підходу. Такий підхід передбачає, що податковий інспектор повинен бути не тільки контролером, а й консультантом, допомагати платнику податку, розуміти його цілі, враховувати галузеву специфіку і на основі цього вибудовувати рівні і довгострокові відносини. Подібна модель уже багато років успішно працює у Німеччині. Як приклад подібних взаємин можна навести дві статті (163 та 227) Закону про збори ФРН, які дозволяють податковим органам “обчислювати податок у меншому розмірі або звільняти платника податків від його податкових обов’язків, якщо нарахування податку в даному конкретному випадку було б несправедливим обтяженням” [5].

Це є яскравим прикладом сучасного втілення принципів справедливості та економії оподаткування, вперше окреслених ще А. Смітом у його видатній праці “Дослідження про природу та причини багатства народів”, який вважав жажливим той податок, який заважає людині займатися справою і є обтяжливим для неї, а для збору якого використовується велика бюрократична машина. Хороший податок ніколи не змушує людину від нього ухилитися [6].

Необхідно врахувати, що індекс витрат на адміністрування податків є лише кількісним показником оцінки результативності системи адміністрування, але це однозначно дає розуміння того, скільки вартує утримання служби для платників податків та для українського суспільства загалом.

Однак автором проведено ще розрахунки витрат населення, в тому числі економічно активного населення працездатного віку, на податкове адміністрування за період 2011 – 2016 рр. Із проведених розрахунків (табл. 2), видно, що у цей період у середньому витрати на справляння податків на душу населення в Україні склали від 119,22 грн до 146,89 грн. Із кожної економічно активної людини працездатного віку справлялося від 287,24 грн у 2014 р. до 361,55 грн у 2016 р. При цьому у період, що аналізувався, спостерігається зростання податкових надходжень з розрахунку на одну економічно активну людину працездатного віку більш ніж у 2 рази, зокрема з 17 448,50 грн у 2011 р. до 37 609,61 грн у 2016 р. Розрахунок автором проведено на підставі даних звітів Державної казначейської служби про виконання зведеного бюджету України та Державної служби статистики України за відповідні роки [7, 8].

Таблиця 2

**Розрахунок витрат кожного члена суспільства на утримання органів
ДФС України протягом 2011 – 2016 рр.**

Рік	Витрати на адміністрування податків (утримання служб) тис. грн	Податкові надходження в структурі доходів зведеного бюджету, тис. грн	Кількість постійного населення, тис. осіб	Витрати на справляння податків на душу населення, грн/ос. (2/4)	Кількість економічно активного населення працездатного віку тис. осіб	Вартість адміністрування на 1 економічно активну людину, грн/ос. (2/6)	Податкові надходження з розрахунку на 1 економічно активну людину, грн/ос. (3/6)
2011	6 006 111,1	334 691 903,5	45 598,2	131,72	19 181,7	313,12	17 448,50
2012	5 717 471,4	360 567 217,4	45 453,3	125,79	19 317,8	295,97	18 665,02
2013	5 976 144,6	353 968 121,7	45 372,7	131,71	19 399,7	308,05	18 246,06
2014	5 467 657,6	367 511 931,1	45 245,9	120,84	19 035,2	287,24	19 306,96
2015	5 097 955,6	507 635 899,7	42 759,7*	119,22	17 396,0*	293,05	29 181,19
2016	6 256 160,7	650 781 678,6	42 590,9*	146,89	17 303,6*	361,55	37 609,61

Примітка: дані без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м. Севастополя та частини зони проведення АТО.

Із наведеного можна зробити висновок про значний податковий тягар для економічно активного населення працездатного віку, при тому, що спостерігається тенденція до зменшення кількості населення (зокрема за рахунок окупації Автономної Республіки Крим та проведення військових дій на Сході України).

Тому виникає питання щодо ефективності згаданої системи і виникає необхідність проведення аналізу її діяльності за кількісно-якісними показниками та незалежного оцінювання наявного податкового клімату в Україні. Адже ефективність є складною економічною категорією і знаходиться відповідно під впливом багатьох зовнішніх факторів: економічних, правових, соціальних тощо. Наразі, дані проведених у 2015 р. досліджень Національної ради реформ свідчать про низький рівень довіри до органів Державної фіскальної служби України. Так, органам податкової служби скоріше довіряють лише 20% респондентів та не довіряють 72% респондентів. Якістю роботи податкової інспекції задоволені лише 18% респондентів. Більшість опитаних (92%) вважає, що податкову систему потрібно реформувати. Найбільш важливими результатами такої реформи респонденти визначають подолання корупції в податкових органах (76%), стимулювання розвитку бізнесу (63%), спрощення системи оподаткування (61%) [9].

Необхідно зазначити, що податкові органи в Україні набули іміджу одних із найкорумпованіших органів державної влади, хоча у європейських країнах вони зазвичай користуються високим професійним іміджем, повагою та довірою громадян.

Складність української податкової системи в адмініструванні підтверджується звітами компаній “PricewaterhouseCoopers” та “World Bank Group” відповідно до даних яких податкова система України в останні роки належить до несприятливих для розвитку бізнесу та є складною моделлю сплати податків: у рейтингу з 189 країн світу вона посіла в 2015 і 2016 рр. відповідно 108 та 107 місця. Так, загальна податкова ставка в Україні, за даними звітів вказаних компаній, складала 52,9% у 2015 р. та 52,2% у 2016 р. Загалом, на податкове адміністрування українцями витрачалося по 350 год. у 2015 – 2016 рр. [10, 11].

До прикладу, в США та Великобританії, які посідали, відповідно, 47 та 16 місця у 2015 р. та 53 та 15 місця у 2016 р. у цьому ж рейтингу, загальні податкові

ставки складали відповідно 43,8% та 33,7% у 2015 р. та 43,9 та 32,0% у 2016 р. На податкове адміністрування американцями витрачалося по 175 год., британцями – по 110 год. у ці роки [12, 13].

Складність податкової системи, надмірне податкове навантаження та неефективність системи податкового адміністрування є основними факторами тінізації економіки та корупції в системі, тому саме реформування податкової системи має стати тим основним чинником протидії цим процесам.

Серед типових проблем податкового адміністрування визначаються: недостатня прозорість системи електронного адміністрування податку на додану вартість та затримка з поверненням бюджетного відшкодування до її запровадження, одностороннє розірвання фіскальною службою договорів про визнання електронних документів, порушення мораторію на податкові перевірки платників із обсягом доходу до 20 млн грн за попередній календарний рік; призначення та проведення податкових перевірок за відсутності достатніх підстав, процесуальні порушення в її ході та/або прийняття необґрунтованих рішень за її результатами; неефективність процедури адміністративного оскарження – обмежений строк оскарження для платника податків, формальні підходи податкових органів, обмежена особиста відповідальність посадових осіб податкових органів. Проблеми управлінської та виконавської дисципліни відбуваються переважно через часті зміни керівництва, фіксуються контрольними заходами Рахункової палати. Слабке матеріально- та програмно-технічне забезпечення зумовлює довгу обробку інформації та прецедент втрати даних. Експерти також наголошують на слабкому рівні комунікацій усередині служби та з громадськістю, недостатності інформації, однобічно позитивних показників висвітлення роботи ДФС на відомчому сайті [14].

Отже, основними внутрішніми причинами необхідності реформування системи податкового адміністрування в Україні є [15]:

1. Надмірна фіскальна спрямованість податкової системи країни.
2. Неузгодженість податкового та галузевого законодавства, значна кількість і частота внесення змін та доповнень до нього, що значно ускладнює роботу контролюючих органів, стримує розвиток національної економіки, створює додаткові ризики і бар'єри для залучення іноземних інвестицій.
3. Недосконалість законодавства про трансферне ціноутворення та недостатня регламентація порядку здійснення податкового контролю за ним.
4. Висока вартість адміністрування окремих видів податків і зборів порівняно з доходами бюджету, що формуються за рахунок їх справляння.
5. Недосконалість механізму оподаткування суб'єктів малого бізнесу за спрощеною системою, що призвело до зниження рівня податкової культури та свідомості у суспільстві, застосування схем мінімізації податкових зобов'язань та ухилення від оподаткування.
6. Нерівномірне податкове навантаження, що зумовлює зростання тягаря оподаткування на сумлінних платників податків, позбавлених податкових пільг.

Урядом України проводиться ряд заходів щодо реформування податкової системи та вдосконалення системи податкового адміністрування: широко впроваджується електронне декларування та звітування, взято курс на перетворення фіскальної служби в комплексну службу сервісного типу для обслуговування платників податків. Проте, на нашу думку, для ефективного функціонування системи податкового адміністрування в Україні, поряд із зменшенням надмірної

фіскальної спрямованості податкової системи, необхідно провести ряд комплексних заходів із:

- системного аналізу затратних у адмініструванні податків і зборів та винайдення шляхів для зменшення затрат на їх адміністрування;

- запровадження системи моніторингу даних щодо вартості адміністрування окремих видів податків і зборів із метою врахування їх фактичних показників та їх динаміки при змінах податкового законодавства;

- проведення аналізу причинно-наслідкових зв'язків фіскальної ефективності окремих видів податків та їх вплив на розмір податкових надходжень;

- широкого проведення заходів щодо підвищення податкової культури та запровадження та культивування принципу високої моральної свідомості платника та громадянина, а також партнерських відносин між представниками фіскальних служб та платниками;

- запозичення та впровадження зарубіжного досвіду податкового адміністрування, зокрема в частині проведення роз'яснювальної та консультативної роботи із платниками, зокрема через інтернет-ресурси;

- прозорості дій влади під час впровадження змін в умовах оподаткування та відкритих кампаній щодо тих чи інших змін, для розуміння населенням кроків влади та переваг на довгострокову перспективу.

Висновки

Можна стверджувати, що в сучасних умовах функціонування економіки України необхідні дієві й зважені заходи державного регулювання задля підвищення ефективності системи податкового адміністрування в Україні, які сприятимуть підвищенню якості роботи фіскальних органів, відновленню довіри суспільства до представників владних повноважень, забезпечать стабільність податкових надходжень до казни та сприятимуть залученню інвестицій в економіку країни. Адже основною метою усіх державних заходів безумовно повинно бути економічне зростання економіки України та добробуту населення загалом.

Список використаної літератури

1. Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право : навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2012. 312 с.

2. Донченко Т. В., Безвух С. В. Сучасні аспекти адміністрування податків в Україні // Вісник Хмельницького національного університету. 2016. № 4. URL : <http://elar.khnu.km.ua/jspui/bitstream/123456789/5315/1>.

3. Звіт про виконання Державного бюджету. URL : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>.

4. Податкова система : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [Лютий І. О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. та ін.] ; за ред. І. О. Лютого. К. : Центр учбової літератури, 2009. 456 с.

5. Максименко А. В. Позиція України під призмою міжнародного податкового адміністрування. URL : <http://www.sworld.com.ua/konfer26/782.pdf>.

6. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов // Антология экономической классики. М. : МП “Эконов-Ключ”, 1993. С. 396.

7. Звіт про виконання Державного бюджету. URL : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>.

8. Державна служба статистики. URL : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

9. Моніторинг сприйняття реформ у суспільстві (реформа управління державною власністю, податкова реформа, децентралізація, оцінка реформаторів). URL : <http://prev.reforms.in.ua/sites/default/files/documents/tns-nrc/2015>.

10. Paying Taxes 2015. The Global Picture. Price water house Coopers and the World Bank Group. 115 p. URL : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015>.

11. Paying Taxes 2016. The Global Picture. Price water house Coopers and the World Bank Group. 115 p. URL : <http://read.pwc.com/i/601095-paying-taxes-2016>.

12. Paying Taxes 2015. The Global Picture. PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group...

13. Paying Taxes 2016. The Global Picture. PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group...

14. Касперович Ю. В. Податкові механізми відновлення соціально-економічного розвитку в контексті реформи 2016 року. № 74. Серія “Економіка”. URL : http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/podatkov_i_mehanizmu-f6424.pdf.

15. Мельник М. І., Лещух І. В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія. Львів : ДУ “Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долішнього НАН України”, 2015. 330 с.

O. Boiko

EFFICIENCY OF TAX ADMINISTRATION SYSTEM IN UKRAINE

The article substantiates the essence of tax administration in Ukraine, analyzes the provisions on the efficiency of tax administration and choice of the main directions of its effective formation, analyzes the costs for administration in different countries worldwide. The costs estimate for tax administration in Ukraine has been provided and the reasons behind the need to reform the tax administration system have been justified.

Key words: tax administration, tax system, administration costs, tax revenues, administration efficiency.