

# ОЦЕНИВАНИЕ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГОВ В УКРАИНЕ

**Аннотация.** В статье определены факторы, которые влияют на состояние системы администрирования налогов и предложена система показателей для оценки ее функционирования в Украине.

**Ключевые слова:** система администрирования налогов, налоговые поступления, государственный бюджет, налоговый разрыв.

Система администрирования налогов является инструментом реализации налоговой политики, направленность которой отображает приоритеты государства. Сущность системы администрирования налогов заключается в надлежащей организации процессов налогообложения, поэтому целью функционирования такой системы является обеспечение бюджетов всех уровней финансовыми ресурсами.

Поскольку налоговые поступления составляют более, чем половину доходов Сводного бюджета Украины, то вопросы относительно оценивания функционирования системы администрирования налогов, приобретают особую актуальность в современных экономических условиях и довольно часто привлекают внимание ученых и общественных организаций. Свидетельством этого является то, что украинский аналитический центр Институт экономических исследований и политических консультаций ввел выпуски собственного «Обзора и прогноза налоговых поступлений Украины» [1], объясняя такой шаг отсутствием надлежащей оценки налоговых поступлений в стране. Кроме того, Министерство финансов Украины проводит соответствующие аналитические исследования, результаты которых закладываются в ежегодные Отчеты Правительства о выполнении бюджета [2].

Исследованию теоретических и практических аспектов функционирования системы администрирования налогов посвятили свои труды такие украинские ученые, как В.Л. Андрущенко, А.И. Крысоватый, И.А. Лунина, В.М. Мельник, Л.Г.

**ЮРИЙ ПРИСЯЖНЮК**

*доктор экономических наук,*

*профессор кафедры «Международных отношений и дипломатической службы»*

**РОКСОЛАНА ПАСЛАВСКА**

*аспирант кафедры «Финансы, денежное*

*обращение и кредит»*

*Львовский национальный университет*

*имени Ивана Франко*

Олейникова, В.М. Опарин, А.М. Соколовская и т.п. И все же, вопросы о повышении уровня результативности функционирования системы администрирования налогов, устранение определенных недостатков и противоречий в данной сфере остаются освещенными недостаточно.

Целью данной статьи является определение факторов, которые влияют на состояние системы администрирования налогов и разработка предложений по оценке ее функционирования.

На состояние системы администрирования налогов влияет много факторов, которые, условно, можно разделить на внешние и внутренние. К внешним факторам, по нашему мнению, принадлежат:

- общее состояние экономики страны;
- политическая ситуация в стране;
- отношение народа к власти;
- социальная и экономическая направленность

политики правительства;

- отношения страны с соседними государствами;
- менталитет народа;
- чрезвычайные ситуации и т.д.

К внутренним факторам относим:

- уровень законодательного обеспечения взыскания налогов;

• уровень соблюдения налогового законодательства как налогоплательщиками, так и налоговыми органами;

- готовность налогоплательщиков к сотрудничеству с налоговыми органами;
- уровень профессиональной подготовки работников налоговых органов;
- уровень финансово-экономических знаний налогоплательщиков;
- заинтересованность властных органов управления в поддержке или, вообще, в сохранении жизнедеятельности предприятий.

Приведенные выше факторы, по нашему мнению, комплексно воздействуют на состояние системы администрирования налогов. Влияние каждого из таких факторов определяет поведение субъектов налогообложения, восприятие ими административных процедур и, вообще, пригодность к воплощению в реальность налоговой политики.

Весомую роль в функционировании системы администрирования налогов играют простота и справедливость налоговой системы, координация налогового законодательства с принципами, на которых основывается налогообложение в зарубежных странах, последовательность в проведении налоговой политики и т.д.

Напомним, что по рейтингу Всемирного банка и International Finance Corporation, система администрирования налогов в Украине одна из самых сложных в мире. В 2011 году Украина занимала 181 место среди 183 стран мира по показателям условий уплаты налогов (182 – Республика Конго, 183 – Венесуэла), в 2012 – 183. Согласно данным этого рейтинга в 2013 году ситуация улучшилась, Украина поднялась на 18 позиций и заняла 165 место [3]. Кроме того, Украина вошла в список десятки стран крупнейших реформаторов сферы администрирования налогов – 6 место.

В странах Европейского Союза налоговое администрирование направлено на создание прозрачных, сбалансированных и равноправных отношений между

фискальными органами и налогоплательщиками [4, с. 53]. Главное условие обеспечения роста эффективности налогообложения правительства этих государств видят в повышении добровольности уплаты налогов.

Другим косвенным фактором, влияющим на систему взимания налогов и сборов, является компьютеризация административных процедур [5, с. 53]. Введение компьютерных технологий в процессы администрирования налогов обеспечивает уменьшение количества ошибок при составлении деклараций и сокращение времени на их обработку. Внедрение электронной отчетности позволяет налогоплательщикам экономить свое время, поскольку представление документов средствами электронной связи освобождает их от простаивания в очередях (особенно, в день окончания срока подачи определенного отчетного документа), и экономить свои средства, поскольку представление документов средствами электронной связи позволяет избегать дополнительных затрат на приобретение бумажных бланков каждой отчетной формы.

Отметим, что одним из факторов, которые негативно влияют на наполнение бюджета путем администрирования налоговых платежей, является теневой сектор экономики [6]. Развитие так называемого «черного рынка» приводит к:

- потере налоговых поступлений в бюджет;
- формированию негативного международного имиджа государства;
- препятствованию поступления в страну иностранных инвестиций;
- отмыванию средств, полученных преступным путем;
- правовой незащищенности субъектов хозяйствования и т.д.

Функционирование системы администрирования налогов можно оценить с помощью двух групп

Таблица 1

**Показатель выполнения плана поступлений в Государственный бюджет Украины за 2007-2012 гг.**

| Год  | Объем<br>запланированных<br>налоговых<br>поступлений, млн. грн. | Фактический объем<br>налоговых<br>поступлений, млн. грн. | Показатель<br>выполнения плана<br>поступлений в<br>государственный<br>бюджет, % |
|------|-----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|
| 2007 | 115 357,4                                                       | 116 670,8                                                | 101,14                                                                          |
| 2008 | 170 890,8                                                       | 167 883,4                                                | 98,24                                                                           |
| 2009 | 175 476,2                                                       | 148 915,6                                                | 84,86                                                                           |
| 2010 | 202 957,5                                                       | 166 872,2                                                | 82,22                                                                           |
| 2011 | 256 967,04                                                      | 261 605                                                  | 101,8                                                                           |
| 2012 | 311 111,03                                                      | 274 715,19                                               | 88,3                                                                            |

Примечание: таблица сформирована на основе данных источника [2].

показателей: показателей эффективности процесса администрирования налогов и показателей результативности.

Поскольку налоговая политика Украины, в основном, имеет фискальную направленность, поэтому часто применяют такой показатель результативности, как состояние выполнения плана поступлений в государственный бюджет (табл.1).

В общем можно констатировать, что в Украине за последние годы наблюдается достаточно большой процент выполнения плана налоговых поступлений в государственный бюджет, то есть показатель результативности администрирования налогов соответствует норме. Это объясняем тем, что украинские экономисты профессионально относятся к вопросу формирования государственного бюджета, осуществляют комплексный анализ поступлений в течение бюджетного года и, как результат, удачно прогнозируют налоговые поступления на следующие бюджетные годы. Хотя, отметим, иногда случаются определенные пробелы в таком прогнозировании, которые следует устранять.

Заметим, что формирование государственного бюджета осуществляется не столько по доходам, исходя из реальной оценки базы налогообложения, сколько за расходами – по процедуре бюджетных запросов [7, с. 374]. Вследствие такого статистического и административного противоречия налоговым инспекциям часто устанавливают планы поступлений налогов. Кроме того, возникают ситуации, когда такие планы чрезмерно завышены. В результате выполнения нереально высоких планов налоговых поступлений должностные лица налоговых инспекций вынуждены прибегать к процедурам административного или даже психологического давления на налогоплательщиков.

На основе показателей выполнения плана налоговых поступлений построим трендовый график (рис. 1).

Из рис. 1 видим, что в течение 2008-2010 гг. в Украине наблюдалось недовыполнение плана налоговых поступлений в государственный бюджет. Причиной такой

ситуации считаем финансовый кризис, который начался осенью 2008 года. Поскольку кризис затронул экономики именно в конце бюджетного года, видим незначительное недовыполнение плана в 2008 году.

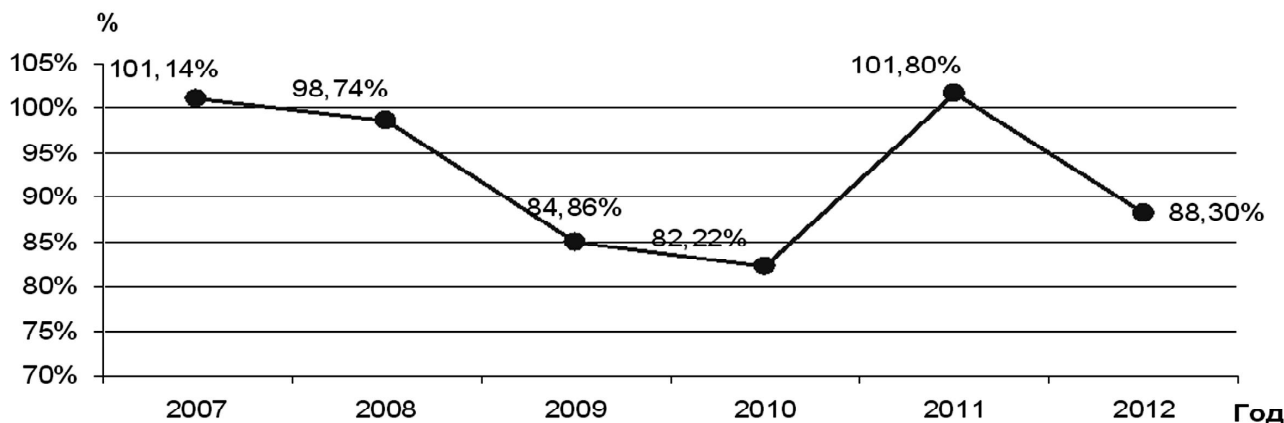
В 2011 году наблюдалось резкое увеличение процента выполнения плана налоговых поступлений в государственный бюджет по сравнению с 2010 годом. Такую ситуацию можем объяснить изменением бюджетной классификации в 2011 году: некоторые поступления, которые учитывались в неналоговых поступлениях, были перенесены в налоговые (рентная плата, сборы на топливно-энергетические ресурсы и т.д.). В результате, в 2011 году, по сравнению с 2010, наблюдалось увеличение налоговых поступлений и уменьшение неналоговых.

В целом, за исключением 2009 года, в стране сохраняется положительная динамика поступления платежей в бюджет и происходит постоянное увеличение налоговых поступлений в Государственный бюджет Украины. Причину уменьшения доходов и, в частности, налоговых поступлений в Государственный бюджет в 2009 году видим в финансовом кризисе. Но при этом заметим, что кризис, который коснулся украинской экономики был не столько результатом глобализации, как результатом некомпетентных действий политических сил, между которыми постоянные раздоры.

В то время, как в Украине показателем результативности администрирования налогов является состояние выполнения плана поступлений в государственный бюджет, в мировой практике результативность определяется с помощью показателей налогового разрыва и расходов на мобилизацию налогов и сборов.

Налоговый разрыв отображает запланированные объемы налогов, подлежащих уплате, и осуществленные платежи, то есть он определяется как разница между суммой налогов, которые должны быть оплачены, и фактическими объемами их уплаты. Таким образом, налоговый разрыв отображает ту сумму налогов, которая предусмотрена к уплате, но по определенным

**Рис. 1. Состояние выполнения плана налоговых поступлений в Государственный бюджет Украины за 2007-2012 гг.**



причинам не была уплаченная налогоплательщиками. Такими причинами могут быть:

- наличие налоговых недоимок;
- уклонение от налогообложения;
- увеличение количества непредставленных деклараций;
- непонимание плательщиками налогового законодательства и, как результат, неправильный расчет отдельных налогов и/или общей величины налоговых обязательств, подлежащих уплате, и т.д.

Специалисты МВФ по показателям налогового разрыва выделяют четыре группы стран [5, с. 49]. Для каждой группы установлены предельные размеры налогового разрыва.

Так, к первой группе принадлежат страны с незначительными его размерам (до 10%). Это свидетельствует о высокой результативности системы администрирования налогов. Для этой группы стран характерно такое понятие, как «самообложения», что, другими словами, означает высокий уровень добровольной уплаты налогов. Процессы администрирования налогов в таких странах понятны и прозрачны. Персонал налоговых служб представляют высококвалифицированные работники, которые обеспечивают качественное обслуживание налогоплательщиков. Налоговые проверки не являются частыми и не носят массовый характер. Однако в случае нарушения налогового законодательства применяется жесткая система наказаний.

Для второй группы стран значение налогового разрыва колеблется от 10% до 20%, т.е. администрирования налогов обеспечивается на достаточном уровне. Хотя налогоплательщики лояльно относятся к обязанности платить налоговые платежи, таким странам следует повышать уровень соблюдения положений налогового законодательства и усиливать налоговую дисциплину.

К третьей и четвертой групп относятся страны, в которых значение налогового разрыва составляет 20-40% и более 40%, соответственно. Системы администрирования налогов в этих странах низко эффективны, для них характерным является недостаточное использование передовых технологий, низкий уровень налоговой культуры, высокий уровень коррупции [5, с. 50].

Для того, чтобы получить целостную картину состояния системы администрирования налогов необходимо оценивать аспекты эффективности, в частности расходы на администрирование налогов. К примеру приведем результаты многолетних исследований эффективности деятельности налоговых служб, согласно которым в США для сбора 100 долларов налогов нужно не более 1 доллара административных расходов, в Дании 1 крона расходов на администрирование налогов обеспечивает 113 крон налоговых поступлений, в Венгрии 1 форинт административных расходов приносит 77 форинтов налоговых поступлений, в Мексике 1 песо – 33. В Украине же 1 гривна расходов на администрирование

налогов генерирует около 12 грн. налоговых поступлений [8, с. 35]. Таким образом, в Украине эффективность функционирования системы администрирования налогов не является высокой. К тому же напомним, что до 1 января 2011 года в Украине взимались такие налоги и сборы, расходы на администрирование которых превышали их поступления (ипподомные сборы, сбор с владельцев собак и т.д.), тому, конечно, о какой эффективности тогда можно было говорить? Заметим, что еще Адам Смит в свое время подчеркивал необходимость расходования как можно меньше средств на администрирование налогов [4, с. 32].

Кроме того, процедуры определения размера налога и его уплаты были и, в определенной мере, до сих пор остаются обременительными для плательщика. Здесь уместно вспомнить еще один принцип налогообложения, который сформулировал А. Смит: уплата налогов должна осуществляться в удобное для плательщика время и с наименьшими для него расходами средств [4, с.34].

Современный методологический подход, который следует применять для измерения уровня сложности администрирования налогов, предусматривает определение общей суммы расходов, которая имеет место в процессе администрирования налогов. К этим расходам включают:

- общую сумму средств, которые тратит государство на содержание органов налоговой службы;
- расходы плательщика на уплату налогов;
- расходы третьих лиц (например, расходы на налоговые консультации, расходов налоговых агентов и т.п.).

Для оценки системы администрирования налогов в Украине целесообразно использовать комплексную систему показателей. По нашему мнению, эта система должна включать следующие показатели:

- *уровень добровольности декларирования налоговых обязательств* – рассчитывается как отношение сумм налоговых платежей, какие плательщики добровольно задекларировали в налоговых органах, к общей сумме начисленных к уплате налогов;
- *уровень добровольности уплаты налогов* – определяется как отношение фактически уплаченных налогов к начисленным к уплате сумм;
- *уровень расходов на администрирование налогов* – рассчитывается как отношение расходов на администрирование налогов (в т.ч. расходы на содержание контролирующих органов) к общей сумме налоговых поступлений в Сводный бюджет Украины;
- *уровень соблюдения налогового законодательства со стороны налогоплательщиков* – определяется как отношение количества налогоплательщиков, относительно которых установлены факты нарушения налогового законодательства, к общему числу зарегистрированных налогоплательщиков;

• *уровень доначислений налогов* – рассчитывается как отношение сумм доначисленных налогов (по результатам контрольно-проверочных работ) к общей сумме налоговых поступлений Сводного бюджета Украины;

• *количество апелляций, которые налогоплательщики подали на решения органов ГНС*;

• *уровень нагрузки одного налогового инспектора, осуществляющего проверки* – определяется как отношение количества юридических лиц - налогоплательщиков к количеству налоговых инспекторов в органах ГНС;

• *частота проверок со стороны органов ГНС* – отношение общего количества проведенных проверок за год к общему количеству зарегистрированных юридических лиц – плательщиков налогов;

• *трудовые и финансовые расходы плательщика на уплату платежей налогового характера* и т.д.

Следовательно, учитывая зарубежный опыт и те функции, которые положены на налоговые органы в процессе администрирования налогов, мы считаем, что в Украине недостаточно учитывать только количественные показатели оценки системы администрирования налогов, поскольку такие

показатели отображают лишь результативность в сфере взимания налогов, а эффективность остается «за кадром». Необходимо учитывать и качественные показатели, которые характеризовали бы различные аспекты работы налоговых органов. Например, расходы на мобилизацию налогов, рациональность использования ресурсов, рациональность методов работы, уровень сотрудничества между структурными подразделениями, качество предоставляемых услуг налоговыми органами, трудовые и финансовые расходы плательщика на уплату налогов и т.д.

Кроме того, на сегодняшний день важным стратегическим заданием работы налоговых органов до сих пор остается формирование партнерских взаимоотношений с налогоплательщиками. Ведь, как показывает мировая практика, системы администрирования налогов являются эффективными в тех странах, где работа налоговых служб направлена на повышение уровня добровольности уплаты налогов, создание плательщикам оптимальных условий для выполнения их налоговых обязанностей и формирования взаимоотношений с ними не по принципу борьбы, а на условиях сотрудничества.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Обзор и прогноз налоговых поступлений Украины: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.ier.com.ua/ua/publications/special\\_researches](http://www.ier.com.ua/ua/publications/special_researches)
2. Отчет о выполнении Государственного бюджета Украины: [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.minfin.gov.ua/>
3. Paying Taxes 2013. Global picture: [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>
4. Крысоватый А.И. Администрирование налогов в Украине: организация и направления трансформации: монография. / А.И. Крысоватый, Т.Л. Томнюк – М.: ИПЦ «Экономическая мысль ТНЭУ», 2012. – 212с.
5. Олейникова Л.Г. Повышение фискальной и экономической результативности налогового администрирования в Украине // Финансы Украины. – № 10. – 2010. – С. 47-59.
6. Проценко Т.А. Правовое регулирование администрирования налогов и таможенных платежей (реферат): [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://disser.com.ua/content/349477.html>
7. Онищенко Н.А. Теоретические основы налогового контроля. Бюджетно-налоговая политика в Украине (проблемы и перспективы развития) // Сб. науч. трудов по материалам научно-практической конференции (20-22 декабря 2009 г. ). – М.: Академия ГПС Украины, 2009. – С. 374-377.
8. Чернякова Т.М. Критерии эффективности процесса налогового администрирования // Журнал экономических реформ. – № 3. – 2011. – С.34-38.

## FOR THE EVALUATION OF THE TAX ADMINISTRATION SYSTEM IN UKRAINE

**YURIY PRYSIAZHNIUK**

*Doctor of economic Sciences,*

*Professor of the Department of International Relations and diplomatic service  
of The Ivan Franko national university of Lviv*

**ROKSOLANA PASLAVSKA**

*post-graduated student of department of finances, money turnover and credit  
of The Ivan Franko national university of Lviv*

**Abstract.** The factors that influence on the state of tax administration system are determined in this article. The author offers the system of indicators for evaluation of functioning the tax administration system in Ukraine.

**Keywords:** tax administration system, tax revenues, state budget, tax break.