УДК 336.225.53

Я.В. Лебедзевич, к.е.н., доц.
Житомирський державний технологічний університет

ВПЛИВ МАКРОЕКОНОМІЧНИХ ФАКТОРІВ НА СТАН АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

Виявлено фактори, що впливають на обсяг податкових надходжень до бюджету на макро- та мікроекономічному рівнях. Визначено загальний рівень податкового навантаження в Україні. Узагальнено зовнішні та внутрішні чинники, що впливають на систему адміністрування податків. Виокремлено макроекономічні фактори впливу на фіскальний результат функціонування системи адміністрування податків в Україні. Наведено перелік загальнодержавних та місцевих податків і зборів сучасної податкової системи України. Виявлено чинники ефективності національної системи адміністрування податків. Розраховано показники стану виконання плану податкових надходжень до Державного бюджету України за 2003–2013 рр. Виокремлено проблемні аспекти функціонування системи адміністрування податків в Україні та запропоновано шляхи їх подолання.

Ключові слова: *норма оподаткування; податки; податкові надходження; податкове навантаження; податкова система; рівень оподаткування; система адміністрування податків; фіскальна та регулююча функції податків; ухилення від оподаткування.*

Постановка проблеми. Невідповідність податкових надходжень до бюджетів фінансовим потребам держави загострює проблему підвищення ефективності адміністрування податків і зборів, вирішення якої потребує системного підходу. В умовах динамічних змін, нестабільності економічної ситуації та низького рівня податкової дисципліни в Україні особливого значення набуває створення такої системи адміністрування податків, яка б відповідала потребам соціально-економічного розвитку держави, забезпечила зниження податкового навантаження, ініціювала пожвавлення ділової активності суб'єктів підприємництва, стимулювала інвестиційно-інноваційну діяльність та заохочувала платників до своєчасної сплати податків повною мірою.

Реформування податкової системи має бути скероване в напрямку встановлення партнерських відносин між податковими органами і платниками податків на принципах доброчесності, неупередженості та прозорості. В цьому контексті особливого значення набуває створення такого механізму адміністрування податків і податкових платежів, який би сприяв подоланню структурних диспропорцій в економіці, створював умови для залучення як національних, так й іноземних інвестицій, забезпечував зростання добробуту населення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні аспекти адміністрування податків досліджували як зарубіжні, так і вітчизняні науковці. Серед вітчизняних науковців: В.Андрущенко, О.Воронкова, О.Данілов, О.Десятнюк, Я.Дропа, Т.Єфименко, О.Замасло, Ю.Іванов, А.Кізима, В.Кміть, А.Крисоватий, М.Крупка, Ю.Кушнірчук, В.Мартинюк, В.Мельник, Л.Олейнікова, К.Проскура, А.Соколовська та інші. Попри велику кількість публікацій з даної проблематики важливі питання функціонування вітчизняної системи адміністрування податків у кризових умовах, зокрема, щодо підвищення її ефективності з урахуванням європейського досвіду, а також усунення низки суперечностей у цій сфері, залишаються недостатньо дослідженими.

Метою дослідження є об рунтування теоретичних засад функціонування національної системи адміністрування податків і розроблення пропозицій, що спрямовані на підвищення її ефективності.

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

© Я.В. Лебедзевич, 2015

Питання щодо оцінки ефективності роботи податкових органів у сфері адміністрування податків є досить актуальним серед науковців і громадських організацій. Свідченням цього є те, що Інститут економічних досліджень та політичних консультацій запровадив випуски власного «Огляду та прогнозу податкових надходжень України» [12], пояснюючи такий крок відсутністю належної оцінки податкових надходжень у державі. Крім того, Міністерство фінансів України проводить відповідні аналітичні дослідження, результати яких закладаються у щорічні звіти уряду про виконання бюджету [4]. Фактори, що впливають на обсяг податкових надходжень до бюджету, у їх взаємозв'язках зазначено на рисунку 1.

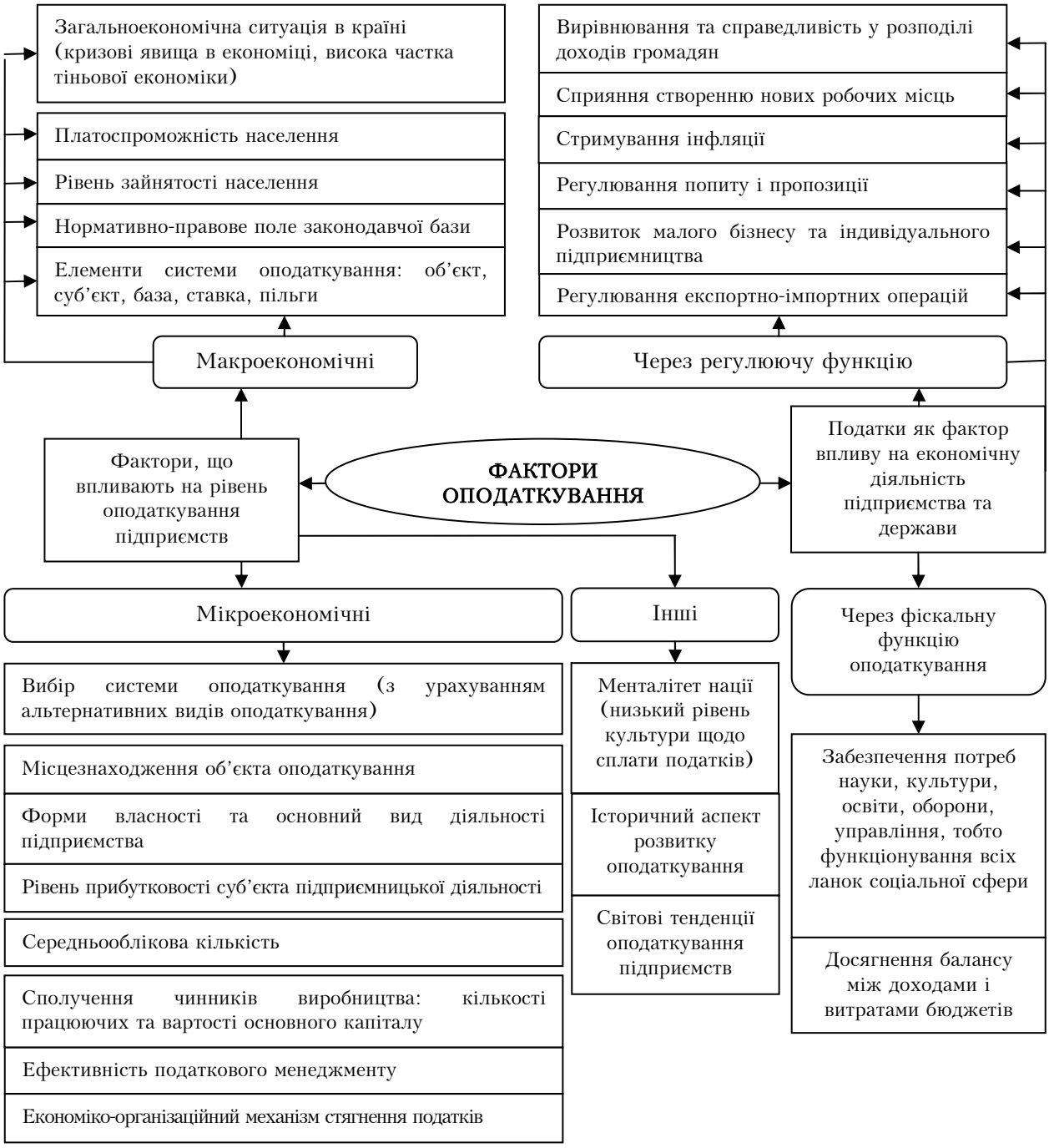


Рис. 1. Фактори, що впливають на рівень оподаткування [9]

Визначення факторів, що впливають на стан системи адміністрування податків і, як результат, на обсяги податкових надходжень, допоможе:

– виявити фактори ризику зменшення податкових надходжень порівняно з аналогічним періодом минулого року за відповідними платежами;

– визначити резерви збільшення податкових надходжень;

– розробити заходи щодо усунення ризиків зменшення надходжень податкових платежів тощо.

Таким чином, визначення факторів, що впливають на стан системи адміністрування податків, сприяє мінімізації ймовірності невиконання затверджених показників доходів бюджету та слугує під рунтям для поліпшення якості прогнозної роботи [10].

До факторів, що впливають на обсяг податкових надходжень до бюджету, належать макроекономічні чинники: розмір ВВП, який створюється країною; структура платіжного балансу; рівень інфляції; рівень зайнятості населення; платоспроможність населення; нормативно-правове поле законодавчої бази.

Крім цього, на обсяг податкових надходжень до бюджету впливають і мікроекономічні чинники: вибір підприємствами виду свого оподаткування (загальна система оподаткування, спеціальні податкові режими тощо), наявність у підприємств податкових пільг, рівень прибутковості суб'єктів господарювання, розмір їх валового доходу, витрати на оплату праці в структурі собівартості продукції підприємства, середньооблікова кількість працюючих, ефективність податкового менеджменту підприємств тощо [9].

Скориставшись даними, що надаються Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету, щодо обсягів виконання державного бюджету країни [2], в межах цього дослідження проаналізуємо дані, що викладено в таблиці 1.

Таблиця 1

Динаміка обсягів податкових надходжень до Державного бюджету України в період з 2011 до 2014 рр.

Рік	Податкові надходження, млн. грн.	Доходи бюджету, млн. грн.	Питома вага податкових надходжень у загальних обсягах доходів бюджету, %
2011	167883,45	231722,89	72,45
2012	148915,64	209700,33	71,01
2013	166872,19	240615,24	69,35
I кв. 2014 (січень–березень)	57268,75	66426,26	86,21
II кв. 2014 (січень–червень)	33879,69	82596,63	41,02
III кв. 2014 (січень–вересень)	189633,86	226687,55	83,65

Дані таблиці 1 свідчать про значну частку податкових надходжень у загальному обсязі доходів бюджету за останні чотири роки (враховуючи три квартали 2014 р.), причому найбільша питома вага податкових надходжень у доходах бюджету протягом досліджуваного періоду спостерігається у 2011 р. – 72,45 %. Високі показники спостерігаються і у 2014 р. Зокрема, за результатами січня–вересня 2014 р. частка податкових надходжень зросла до 83,65 % загального обсягу доходів бюджету.

У загальному обсязі доходів бюджету країни, а також у ВВП, вага всіх податків коливається від 20 % у США до 60 % у Швеції. В країнах з розвинутою економікою податки – це 80–90 % усіх доходів держави. Іншим джерелом доходів розвинутих країн можуть бути прибуток державних підприємств, позики та емісія [16].

Добровільне виконання платником податків його податкового обов'язку шляхом власних активних дій без зустрічних дій з боку уповноважених органів неможливе. Податкове адміністрування спрямоване на максимальну мобілізацію доходів для держави. Особливостями адміністративної діяльності є переважання в управлінні наказових форм і методів. Основними методами податкового адміністрування є податкове планування, податкове регулювання та податковий контроль, кожному з яких притаманні свої форми реалізації, що покликані забезпечувати вирішення певних завдань. Між тим, в основі податкового адміністрування лежить принцип добровільного виконання податкового обов'язку платником податку. Метою податкового адміністрування, таким чином, є забезпечення планових податкових надходжень до

бюджетної системи за умов оптимального поєднання методів податкового регулювання та податкового контролю.

Отже, діяльність з податкового адміністрування пов'язана з оподаткуванням, тобто зі справлянням податків. Визначальну роль в ефективності податкової системи відіграють структура податків, рівень їх ставок, перелік і принципи надання пільг, методи контролю за сплатою податків.

Склад податків у податковій системі України до та після податкової реформи 2015 р. наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

Склад податків та зборів податкової системи України

з/п	Види податків і зборів до 1 січня 2015 р.	з/п	Види податків і зборів після 1 січня 2015 р.
ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ			
1	Податок на прибуток підприємств	1	Податок на прибуток підприємств
2	Податок на доходи фізичних осіб	2	Податок на доходи фізичних осіб
3	Податок на додану вартість	3	Податок на додану вартість
4	Акцизний податок	4	Акцизний податок
5	Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	–	–
6	Екологічний податок	5	Екологічний податок
7	Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу територією України	6	Рентна плата
8	Плата за користування надрами		
9	Плата за землю		
10	Збір за користування радіочастотним ресурсом		
11	Збір за спеціальне використання води		
12	Збір за спеціальне використання лісових ресурсів		
13	Фіксований сільськогосподарський податок		
14	Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства		
15	Мито	7	Мито
16	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками	–	–
17	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності		
МІСЦЕВІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ			
18	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	8	Податок на майно
19	Єдиний податок	9	Єдиний податок
20	Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	–	–
21	Збір за місця для паркування транспортних засобів	10	Збір за місця для паркування транспортних засобів
22	Туристичний збір	11	Туристичний збір

В Україні, відповідно до податково-бюджетного законодавства, податки поділяються на загальнодержавні і місцеві. Згідно з Податковим кодексом України, до загальнодержавних податків належать податки і збори, що встановлені ПКУ і є обов'язковими до сплати на усій території України. До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених ПКУ, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад. Таким чином, до загальнодержавних належать найбільш вагомі податки – ПДВ, податок на прибуток підприємства, акцизний податок, мито та інші. Всього у переліку Податкового кодексу України зазначено 11 таких податків та зборів. Вони дають більше 90 % податкових надходжень у консолідований бюджет країни. До місцевих податків і зборів належать, як видно з таблиці 2, два види податків та два види зборів.

Важливим питанням, що стосується взаємозв'язку податкового адміністрування та податкових надходжень, є питання загального рівня оподаткування економіки. Загальний рівень оподаткування характеризується показником норми оподаткування як питомої ваги податків у вартісній структурі ВВП. Він не має перевищувати теоретично достатньої величини, рівень якої встановлюється бюджетною моделлю суспільного вибору.

Зростання податкових надходжень понад допустимі параметри підриває ефективність оподаткування, спотворює цінові пропорції, створює передумови для ухиляння від сплати податків та їх перекладання, а також створює умови для пришвидшеного розвитку тіньової економіки. Разом з тим, високий рівень оподаткування може бути прийнятний у випадку ефективного використання бюджетних коштів на загальнонаціональні економічні й соціальні програми. Прикладом у цьому аспекті можуть бути податкові системи скандинавських держав із соціально орієнтованою ринковою економікою. Зниження загального рівня податкового навантаження в загальному випадку сприяє пожвавленню всіх економічних процесів і зменшенню частки тіньової економіки, однак супроводжується тимчасовим скороченням дохідної частини бюджету на період до відповідного збільшення податкових баз [4].

Починаючи з VIII ст., видатні вчені-економісти розробляли питання податкового навантаження та об рунтовували його порогові значення і дійшли висновку, що між рівнем податкового навантаження та економічного розвитку країни існує причинно-наслідковий зв'язок. Узагальнити результати досліджень можна таким чином:

- загальний рівень оподаткування залежить від рівня добробуту населення;
- загальний рівень оподаткування та його порогові значення залежать від характеру й обсягів видатків бюджету;
- загальний рівень оподаткування є неоднаковим для різних суб'єктів, відносно до яких він обчислюється (підприємство, населення, економіка в цілому, галузь господарювання тощо).

Професор Каліфорнійського університету А.Лаффер вперше дослідив зв'язок між рівнем податкового навантаження і надходженнями до бюджету, а також об рунтував положення про те, що збільшення податкового навантаження до певної межі веде до зростання податкових надходжень, а за її межею призводить до протилежних наслідків. Ці дослідження зробили вагомий внесок у фіскальну науку, проте об рунтовані ними порогові значення не придатні для використання в економічних умовах інших країн. Ще видатний російський економіст І.Горлов зауважив, що «для різних народів однакова частка вилучень є неспівмірною жертвою» [7].

Порівняно з новими членами ЄС та країнами СНД, в Україні загальний рівень оподаткування є дещо вищим. Однак в Україні діє спрощена система оподаткування малого та середнього бізнесу, якої не має жодна інша країна [10] (табл. 3).

Таблиця 3

Загальний рівень оподаткування в Україні, % до ВВП [14]

Рік	Податкові надходження, млн. грн.	ВВП, млн. грн.	Рівень оподаткування (податковий коефіцієнт), %
2011	167883,45	948056	17,71
2012	148915,64	913345	16,3
2013	166872,19	1082569	15,41
I кв. 2014	57268,75	263550	21,73
II кв. 2014	33879,69	316480	10,71

III кв. 2014	189633,86	387970	48,89

Результати оцінювання податкових надходжень (табл. 4) засвідчили, що в Україні на сьогоднішній день низький рівень податкового навантаження, що не відповідає дійсності. Це викликано передусім тим, що офіційний валовий внутрішній продукт в Україні – це приблизно лише половина реально одержаних у вітчизняній економіці господарських результатів, а також тим, що при обчисленні податкового коефіцієнта не враховано витрати, що пов'язані зі справлянням податків.

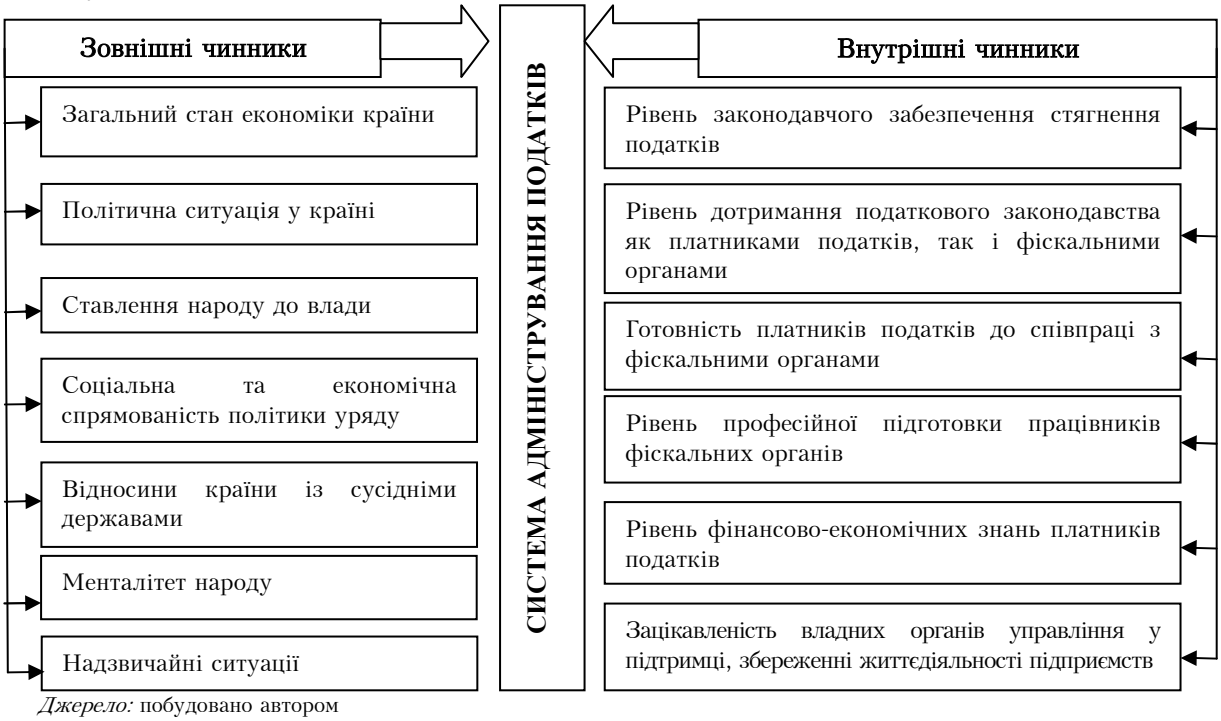
Варто зазначити, що визначити реальний рівень оподаткування (рівень податкового навантаження) надзвичайно важко. Крім того, у різних джерелах наводяться різні дані щодо рівня податкового навантаження, зокрема податкового коефіцієнта (відношення податкових надходжень до ВВП) в Україні і світі.

Так, за даними звіту Світового банку «Ведення бізнесу 2011» [5], загальна ставка оподаткування в Україні (% прибутку) становить 57,3 %. За цим критерієм Україна знаходиться в одній групі з такими країнами, як Австрія (54,6 %), Іспанія (62 %), Венесуела (53,3 %), Угорщина (55,1 %). Для порівняння, за даними того самого звіту, загальна ставка оподаткування у Великобританії – 35,7 %, Данії – 33,3 %, Італії – 76,2 %, Канаді – 45,9 %, Німеччині – 50,8 %, Польщі – 38,4 %, Росії – 51,4 %, Чехії – 48,6 %. За даними Office for Official Publications of the European Communities: Luxembourg [6], загальний рівень оподаткування в Україні у 2008 р. становив 33,4 %, в середньому по країнах ЄС – 38,2 %.

Я.Дропа та І.Чабан у своїй статті «Податкове навантаження та його вплив на економіку країни» стверджують, що справжній рівень податкового навантаження в Україні складає 70–80 % від отриманого доходу без урахування податкового навантаження на заробітну плату та собівартість продукції [3].

Згідно з рейтингом Світового банку та International Finance Corporation, система адміністрування податків в Україні визнана однією з найскладніших у світі. У 2011 р. Україна займала 181-ше місце серед 183-х країн світу за показниками умов сплати податків (182-ге – Республіка Конго, 183-тє – Венесуела), у 2012 р. – 183-тє. Згідно з даними цього рейтингу, у 2013 р. ситуація покращилась, Україна піднялася на 18 позицій і посіла 165-те місце [18]. Окрім того, Україна увійшла до списку десятки країн найбільших реформаторів сфери адміністрування податків – 6-те місце.

Отже, з упевненістю можна стверджувати, що загальний рівень оподаткування в Україні є непропорційно високим, попри відносно невисокі ставки податків, а це, в свою чергу, негативно впливає на економіку країни. На стан системи адміністрування податків впливають як зовнішні, так і внутрішні чинники (рис. 2).



Джерело: побудовано автором

Рис. 2. Зовнішні і внутрішні чинники, що впливають на систему адміністрування податків

Наведені чинники, на нашу думку, комплексно впливають на стан системи адміністрування податків. Вплив кожного з таких чинників визначає поведінку суб'єктів оподаткування, сприйняття ними адміністративних процедур та, в цілому, придатність до втілення в реальність податкової політики. Важливу роль у функціонуванні системи адміністрування податків відіграють простота і справедливість податкової системи, координація податкового законодавства з принципами, на яких рунтується оподаткування в зарубіжних країнах, послідовність у проведенні податкової політики тощо.

У країнах Європейського Союзу податкове адміністрування спрямоване на створення прозорих, збалансованих і рівноправних відносин між фіскальними органами та платниками податків [8]. Уряди цих держав головну умову забезпечення зростання ефективності оподаткування вбачають у підвищенні добровільності сплати податків.

Іншим непрямим фактором, що впливає на систему справляння податків і зборів, є комп'ютеризація адміністративних процедур [11]. Запровадження комп'ютерних технологій у процеси адміністрування податків забезпечує зменшення кількості помилок при складанні декларацій та скорочення часу на їх обробку. Запровадження електронної звітності дає платникам податків можливість заощаджувати свій час, оскільки подання документів засобами електронного зв'язку звільняє їх від простоювання в чергах (особливо в день закінчення терміну подання певного звітного документа), та заощаджувати свої кошти, оскільки подання документів засобами електронного зв'язку позбавляє додаткових витрат на придбання паперових бланків кожної звітної форми.

Зазначимо, що одним із факторів, які негативно впливають на наповнення бюджету шляхом адміністрування податкових платежів, є тіньовий сектор економіки [17]. Розвиток так званого «чорного ринку» призводить до:

– втрати податкових надходжень до бюджету;
– формування негативного міжнародного іміджу держави;
– перешкоджання надходження в країну іноземних інвестицій;
– відмивання коштів, здобутих злочинним шляхом;
– правової незахищеності суб'єктів господарювання тощо.

Результативність функціонування системи адміністрування податків можна відобразити за допомогою певних показників. Оскільки податкова політика України має, здебільшого, фіскальну спрямованість, досить часто застосовують такий показник, як стан виконання плану надходжень до державного бюджету, який обчислюється як відношення обсягу податкових надходжень, що фактично надійшли до бюджету, до обсягу запланованих.

Розрахуємо показники стану виконання плану податкових надходжень до Державного бюджету України за 2003–2013 рр. Отримані результати наведені у таблиці 4.

На підставі отриманих показників можемо стверджувати, 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 варто усувати [15].

Таблиця 4

Стан виконання плану податкових надходжень до Державного бюджету України за 2003–2013 рр.

Рік	Обсяг податкових надходжень, що фактично надійшли до бюджету, млн. грн.	Обсяг запланованих податкових надходжень, млн. грн.	Показник стану виконання плану податкових надходжень до державного бюджету, %
1	2	3	4
2003	35725,7	34397,4	103,86
2004	44853,5	44352,1	101,13

2005	74476,4	74879,1	99,46

Закінчення табл. 4

1	2	3	4
2006	94811,5	91460,1	103,66
2007	116670,8	115357,4	101,14
2008	167883,4	170890,8	98,24
2009	148915,6	175476,2	84,86
2010	166872,2	202957,5	82,22
2011	261605,0	256967,0	101,8
2012	274715,1	311111,0	88,3
2013	266753,0	282461,9	94,44

Джерело: складено та розраховано автором

Зауважимо, що формування державного бюджету здійснюється не стільки доходами, виходячи з реальної оцінки бази оподаткування, скільки за видатками – за процедурою бюджетних запитів [13]. 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.

Протягом 2008–2010 рр. в Україні спостерігалося недовиконання плану податкових надходжень до державного бюджету. Причиною такої ситуації вважаємо фінансову кризу, що розпочалася восени 2008 р., оскільки криза охопила економіку саме наприкінці бюджетного року, бачимо незначне недовиконання плану у зазначеному році.

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

У цілому, за винятком 2009 р., у державі зберігається позитивна динаміка надходження платежів до бюджету та відбувається постійне збільшення податкових надходжень до Державного бюджету України. Причину зменшення доходів і, зокрема, податкових надходжень до державного бюджету у 2009 р. вбачаємо у фінансовій кризі. Але при цьому зауважимо, що криза, яка торкнулася вітчизняної економіки, була не стільки результатом глобалізації, як результатом некомпетентних дій політичних сил, поміж якими постійно точилися чвари.

У той час, як в Україні показником результативності адміністрування податків є стан виконання плану надходжень до державного бюджету, у світовій практиці результативність визнається за допомогою показників податкового розриву 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 яку з певних причин платники не сплатили. Причинами несплати можуть бути:

– наявність податкових недоїмок;

– ухилення від оподаткування;

– збільшення кількості неподаних декларацій;

– нерозуміння платниками податкового законодавства і, як наслідок, неправильний розрахунок окремих податків та/чи загальної величини податкових зобов'язань, що підлягають сплаті, тощо.

Для того, щоб одержати цілісну картину стану системи адміністрування податків, необхідно оцінювати аспекти ефективності, зокрема витрати на адміністрування податків. Для прикладу наведемо результати багаторічних досліджень ефективності діяльності податкових служб, згідно з якими в США для збору 100 доларів податків потрібно не більше 1 долара адміністративних витрат, у Данії 1 крона витрат на адміністрування податків забезпечує

113 крон податкових надходжень, в Угорщині 1 форинт адміністративних витрат приносить 77 форинтів податкових надходжень. В Україні 1 гривня витрат на адміністрування податків генерує близько 60 гривень податкових надходжень. Таким чином, ефективність функціонування вітчизняної системи адміністрування податків не є високою. До того ж нагадаємо, що до 1 січня 2011 р. в Україні стягувалися такі податки та збори, витрати на адміністрування яких перевищували надходження від них (іподромні збори, збір з власників собак тощо), що суттєво знижувало загальну ефективність. Зауважимо, що ще А.Сміт свого часу наголошував на необхідності витрачати якомога менше коштів на адміністрування податків [1], 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, певною мірою, досі залишаються обтяжливими для платника. Тут доречно пригадати ще один принцип оподаткування, який сформулював А.Сміт: сплата податків має здійснюватися у зручний для платника час і з найменшими для нього витратами коштів [1].

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

– загальна сума коштів, які витрачає держава на утримання органів податкової служби;

– витрати платника на сплату податків;

– витрати третіх осіб (наприклад, витрати на податкові консультації, витрати податкових агентів).

Отже, враховуючи зарубіжний досвід і ті функції, що покладені на фіскальні органи в процесі адміністрування податків, ми 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 податкових органів. Наприклад, витрати на мобілізацію податків, 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 [14].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підсумувавши наведене вище, можемо зробити висновок, що визначення факторів, які впливають на систему адміністрування податків, дає можливість дібрати відповідні інструменти підвищення ефективності її функціонування. А покращання податкового адміністрування, на нашу думку, є головною передумовою вдосконалення податкової системи України в цілому.

Реформування податкової системи, спрямоване на зниження податкового навантаження на економіку, забезпечується як на основі зниження податкових ставок (переглянуто ставки ПДВ, податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, нарахувань на фонд заробітної плати до соціальних фондів), так і на основі змін у механізмі обчислення і справляння податків. Таким чином, домінуюча роль податкового адміністрування визначається часткою податкових надходжень у дохідній частині бюджету. Це найбільш соціально виражена сфера управлінських дій, оскільки недоліки податкового адміністрування спричиняють різке падіння податкових надходжень у бюджети, збільшення ймовірності податкових деліктів, порушення балансу у міжбюджетних відносинах регіонів та в кінцевому результаті нагнітання соціальної напруги, в чому більшою мірою і проявляється взаємозв'язок податкового адміністрування та податкових надходжень.

Список використаної літератури:

1. *Бечко П.К.* Податкова система : навч. посібник / *П.К. Бечко*. – К. : Центр навч. л-ри, 2006. – 368 с.

2. Веб-портал Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477.
3. *Дропа Я.* Податкове навантаження та його вплив на економіку України / *Я.Дропа, І.Чабан* // Формування ринкової економіки в Україні. – 2013. – 19 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.lnu.edu.ua/faculty/ekonom/Form_Rynk_Econ/2013_19/32_%D0%B4%D1%80%D0%BE%D0%BF%D0%B0,%20%D1%87%D0%B0%D0%B1%D0%B0%D0%BD.pdf.
4. Податковий менеджмент : підручник / *Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізима, В.В. Карпова*. – К. : Знання, 2008. – 525 с.
5. Інтернет-сайт – інформаційний ресурс компанії «Перша рейтингова система» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rate1.com.ua/ua/ekonomika/finansi/1244/.
6. Інформаційно-аналітичний портал «Лізинг в Україні»: Концепція реформування податкової системи України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://leasinginukraine.com/ua/leasing/base/?pid=645.
7. *Кушнірчук Ю.М.* Оптимізація рівня фіскального навантаження з метою економічного убезпечення держави / *Ю.М. Кушнірчук* // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/20_11/161_Kusz.pdf.
8. *Лебедзевич Я.В.* Гармонізація взаємостосунків суб'єктів податкових правовідносин / *Я.В. Лебедзевич* // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. – Житомир, 2011. – Вип. 2 (20). – 532 с.
9. *Лондар С.Л.* Фінанси / *С.Л. Лондар* // Бібліотека українських підручників [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pidruchniki.ws/15840720/finansi/finansi_-_londar_sl.
10. *Олейнікова Л.Г.* Підвищення фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування в Україні / *Л.Г. Олейнікова* // Фінанси України. – 2010. – 10.
11. *Опарін В.М.* Фінанси (загальна теорія) : навч. посібник / *В.М. Опарін*. – 2-ге вид., доп. і перероб.. – К. : КНЕУ, 2001. – 238 с.
12. *Осовська Г.В.* Основи менеджменту : навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів / *Г.В. Осовська*. – К. : Кондор, 2003. – 556 с.
13. *Оспіщев В.І.* Фінанси : навч. посібник / *В.І. Оспіщев, Л.І. Лачкова, О.П. Близнюк* ; за ред. *В.І. Оспіщева*. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2008. – 366 с.
14. Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2014 року / Офіційний сайт Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sts.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/.
15. *Проценко Т.О.* Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів : автореф. дис. … д-ра юрид. наук / *Т.О. Проценко* ; Ін-т законодавства Верхов. Ради України. – К., 2008. – 36 с.
16. *Сітшаєва Л.З.* Аналіз динаміки обсягів податкових надходжень в загальних обсягах доходів Державного бюджету України в період з 2003 – початок 2013 р. / *Л.З. Сітшаєва* // Наукові конференції [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://intkonf.org/sitshaeva-lz-analiz-dinamiki-obsyagiv-podatkovih-nadhodzhen-v-zagalnih-obsyagah-dohodiv-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-v-period-z-2003-pochatok-2013-r/.
17. *Тимченко О.М.* Податковий менеджмент : навч.-метод. посібник / *О.М. Тимченко*. – К. : КНЕУ, 2001. – 150 с.
18. *Ткаченко Н.М.* Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність : навчально-методичний посібник / *Н.М. Ткаченко, Т.М. Горова, Н.О. Ільєнко* ; під заг. ред. *Н.М. Ткаченко*. – К. : Алерта, 2004. – 554 с.

ЛЕБЕДЗЕВИЧ Яна Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів і кредиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми адміністрування податків.

E-mail: lebedzevich@rambler.ru.

Стаття надійшла до редакції 05.10.2015.