

Валігура В.,
викладач

Тернопільський національний економічний університет

ОЦІНКА ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ В КОНТЕКСТІ ДОСЛІДЖЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Анотація. Розглянуто показники діяльності Державної податкової служби України у 2002-2008 рр., проаналізовано причини неефективної роботи даного контролюючого органу. Висвітлено його вплив на ефективність функціонування податкової системи України.

Annotation. Indices of Ukrainian tax administration activity in 2002-2008 are considered, reasons of inefficient functioning of this control body are analyzed. Its impact on Ukrainian tax system effectiveness is of investigated.

Ключові слова: податкова система України, Державна податкова служба України, платники податків, додатково донараховані платежі, штрафні санкції, пеня, адміністративні штрафи.

Постановка проблеми. Ефективне функціонування податкової системи держави – запорука стабільного розвитку економіки, зниження рівня ухилення від оподаткування та підвищення добробуту громадян. Податкова система складається, як відомо, з ланок: системи оподаткування, платників податків та контролюючих органів. Належне функціонування цих ланок і визначає ефективність податкової системи держави. Ми віддаємо перевагу комплексному підходу до оцінки останньої. Даний підхід базований на дослідженні за допомогою показників, якими в загальному можна виразити ефективність функціонування податкової системи (податкове навантаження, коефіцієнт еластичності податків, коефіцієнт їх збираності тощо) та оцінці функціонування перелічених ланок із подальшим узагальненням отриманих результатів і формулюванням висновків. Здійснене таким чином дослідження покаже недоліки податкової системи, на основі чого можна сформулювати пропозиції щодо її реформування.

Ми переконані, що ефективність функціонування податкової системи визначальною мірою залежить від контролюючих органів, а саме від податкової служби. Вміло та ефективно організована робота контролюючого органу в сфері оподаткування – гарантія успіху податкової політики держави. І навпаки, навіть найкращу податкову політику може звести нанівець

неефективна діяльність податківців.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Доречно відзначити, що розв'язання окресленої проблеми започатковано у працях багатьох вітчизняних науковців-дослідників та економістів. Серед них слід виділити роботи насамперед В. Вітлінського, А. Скрипника, Р. Жарко, В. Загорського, Т. Єфименко, В. Огліх, О. Шоповалова, М. Романюка, Т. Коляди, І. Бурденко, О. Кравченка, А. Крисоватого, В. Вишневського, А. Веткіна, Є. Вишневської, А. Соколовської. Разом із цим, аспект впливу контролюючих органів на ефективність функціонування податкової системи України потребує, на нашу думку, подальших досліджень. Це пов'язано зі зміною показників діяльності Державної податкової служби України в динаміці, й, відповідно, її впливу на податкову систему.

Постановка завдання. Зважаючи на зазначене, мета даної статті – оцінити сучасний стан діяльності Державної податкової служби України як складової податкової системи України та визначити її вплив на ефективність функціонування останньої.

Виклад основного матеріалу дослідження. Оцінку ефективності роботи контролюючих органів доцільно розпочати з характеристики кількісного та якісного складу працівників ДПС України (табл. 1).

Таблиця 1

Склад та чисельність працівників, які займають посади керівників і спеціалістів ДПС України за станом на 1 січня 2006-2008 рр., осіб

Роки	Затверджено у штатному розписі	Фактично працює	Мають вік		Мають освіту		
			до 30 років	пенсійний	повну вищу	повну вищу за фахом	базову вищу
2006	60000	58465	16770	167	52553	50267	5790
2007	60145	58678	16698	109	53847	51599	4697
2008	60185	58945	16107	132	54957	52365	3880

Джерело: склад автор за: [4, 5, 6].

За станом на 1 січня 2006 р. в державній податковій службі згідно зі штатним розписом на посадах затверджено 60000 працівників, натомість фактично працювало 58465 осіб. На цю ж дату 2007 р. чисельність працівників збільшилася до 60145 та 58678 осіб відповідно. У 2008 р. аналізовані показники зросли на незначну величину – менше 1%. Розподіл за віковою ознакою свідчить, що на кінець 2005 р. в державній податковій службі України працювали 28,7% осіб, які мали вік до 30 років, і 0,29% пенсіонерів. Наприкінці 2006 р. дані показники знизилися до 28,5% та 0,19% відповідно, тобто зросла чисельність працівників із віком після 30 років, але не пенсіонерів. За станом на 1 січня 2008 р. частка працівників із віком до 30 років зменшилася до 26,8%, а пенсіонерів – збільшилася до 0,22%. Постійне зменшення чисельності молодих працівників у ДПС України та зростання протягом 2007 р. числа пенсіонерів – негативна тенденція.

Надзвичайно важливою є інформація щодо якісного складу працівників органів ДПС України за освітою. Так, у 2005 та 2006 рр. повну вищу освіту за фахом мали відповідно 83,8% та 85,8% працівників ДПС України. Але 9,7% та 7,8% працівників у цих самих роках мали тільки базову вищу освіту, а в близько одного відсотка працівників не було вищої освіти. У 2007 р. частка працівників, із повною вищою освітою за фахом зросла до 87,0%, а тих, котрі мали базову вищу, – знизилася до 6,4%. Таку ситуацію можна було б вважати задовільною, не враховуючи структури категорії працівників із вищою освітою за фахом та потенціалу підготовки вищими навчальними закладами профільних спеціалістів у сфері оподаткування. У розуміння поняття «вища освіта за фахом» статистичних даних ДПС України вкладають загалом економічну освіту, економічну фінансову освіту і безпосередньо освіту за спеціальністю чи спеціалізацією оподаткування. На жаль, статистика ДПС України не відстежує цієї структури. На нашу думку, відносити спеціалістів просто з економічною освітою до фахових у сфері оподаткування – некоректно. Це при тому, що профільний вуз ДПС України – Національний університет ДПС України щороку випускає близько 2000 спеціалістів. Окрім цього, випускників за спеціальністю «оподаткування» готують ряд інших ВНЗ України (Харківський національний економічний університет, Тернопільський національний економічний університет, Національний аграрний університет тощо).

Таким чином, справді фахових спеціалістів у структурі ДПС України є набагато менше, ніж зазначено у наведених статистичних даних. А наявність працівників без вищої освіти спонукає вдосконалювати чисельний склад працівників ДПС України за освітою.

Важливим оціночним показником діяльності податкових органів є вартість збору 100 грошових одиниць податків або відсоток коштів від надходжень, витрачених на їх стягнення. Розраховують цей показник за формулою:

$$K = \left(\frac{B_n}{\sum \Pi} \right) \cdot 100,$$

де K – вартість збору 100 грошових одиниць податків;

B_n – бюджет податкової служби України;

$\sum \Pi$ – обсяг надходжень до бюджету, що контролює податкова служба України.

Перевагою цього показника є насамперед доступність інформації для обрахунку, а також можливість його планування. За результатами бюджетного року можна порівняти планове значення показника з фактичним. Якщо фактичне значення вартості збору податків вище від планового, то це спонукатиме до зменшення чисельності працівників податкової служби або раціональнішої їх роботи. Динаміка охарактеризованого показника в Україні наведена на рис. 1.

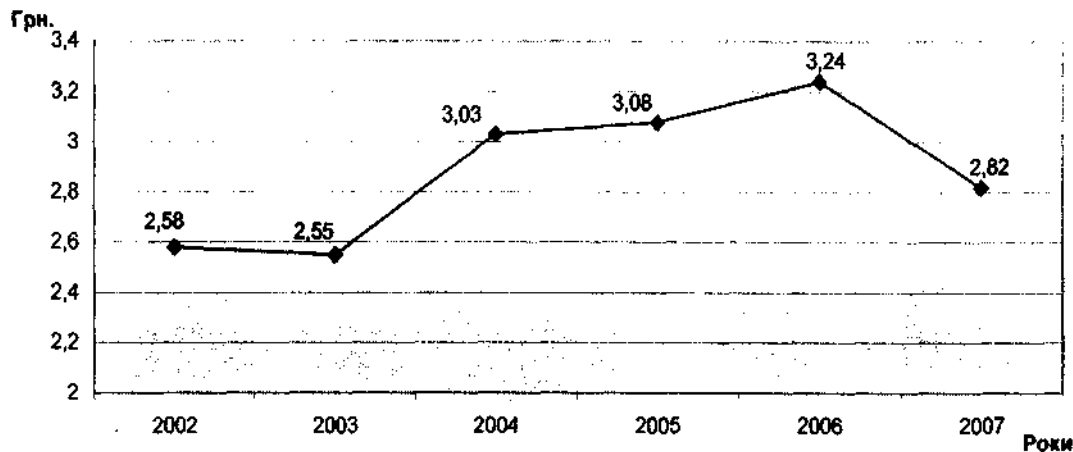


Рис. 1. Динаміка вартості збору 100 грошових одиниць податків в Україні у 2002-2007 рр.

Джерело: склав автор за: [1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12].

Із рис. 1. видно, що протягом 2002-2006 рр., окрім 2003 р., спостерігалось поступове збільшення вартості збору 100 одиниць податків. Найнижче значення цього показника було у 2003 р. і становило 2,55 грн., а найвище – у 2006 р.: 3,24 грн. У 2007 р. значення аналізованого показника зменшилось до рівня 2,82 грн. Відбулося це не за рахунок зниження бюджету податкової служби, а завдяки підвищенню податкових надходжень, що контролює державна податкова служба України. Аналіз вартості збору податків в Україні показує, що близько 3% від надходжень податків і зборів йде на їх справляння. Це великі витрати, які свідчать про те, що органи податкової служби нерационально витрачають кошти. Для порівняння: у США збір 100 грошових одиниць податків коштує 0,6-0,8 дол. США.

Для детальнішого аналізу діяльності податкової служби розглянемо показники контролюючої роботи податкової служби України. У табл. 2 наведено дані щодо кількості підприємств, які ДПС України контролювала у 2002-2007 рр.

Таблиця 2

Кількість підприємств, установ і організацій, які Державна податкова служба України контролювала у 2002-2007 рр. за податками і зборами, крім податку з доходів найманих працівників

Роки	Перевірено платників		Виявлено порушень		Питома вага платників, у яких виявлено порушення, до числа перевірених
	одиниць	% до попереднього року	одиниць	% до попереднього року	
2002	243573	108,2	206299	125,5	84,7
2003	311605	127,9	286389	138,8	91,9
2004	385953	123,9	369359	129,0	95,7
2005	330479	85,6	314474	85,1	95,2
2006	389996	118,0	371688	118,2	95,3
2007	428842	110,0	408087	109,8	95,2

Джерело: склав автор за: [1, 2, 3, 4, 5, 6].

Із табл. 2 видно, що у 2002-2007 рр. кількість перевірених платників податків постійно, крім 2005 р., постійно зростала. Аналогічна тенденція спостерігалась і щодо порушень, виявлених у податкоплатників. Важливою є статистика частки платників, у яких виявлено порушення, в загальній кількості перевірених. Значний відсоток порушень свідчить про високоякісну роботу контролюючих органів щодо добору платників для перевірок. У 2002 р. при зростанні числа перевірених податкоплатників літома вага виявлених серед них порушень була 84,7%. У 2003 р. показник раціональності перевірок зріс до 91,9%. Протягом 2004-2007 рр. він перебував на найвищому рівні за 2002-2007 рр. – 95%.

Фінансові результати контрольної діяльності ДПС України наведені у табл. 3.

Таблиця 3

Додатково нараховано до бюджетів та державних цільових фондів за актами документальних перевірок підприємств, установ, організацій та громадян за податками і зборами у 2002-2007 рр., тис.грн.

Роки	Додатково нараховано, всього	У тому числі				пеня за несвоєчасну сплату	Адміністративні штрафи
		за актами перевірок	з них				
			основний платіж	фінансові санкції	пеня		
2002	8826312	7700592	4964672	2410123	325797	1135720	18846
2003	6202270	5340000	2647875	2209066	483059	862270	17767
2004	6804002	6120643	2829521	2723237	567885	583359	17243
2005	7532990	6719996	3719056	2897502	103438	812994	6917
2006	7480575	6692352	3319260	3224593	148499	788223	7380
2007	5951201	5479841	2669514	2696473	113354	471860	8943

Джерело: склав автор за: [1, 2, 3, 4, 5, 6].

У результаті порушення податкового законодавства фізичними та юридичними особами у 2002 р. до бюджету додатково донараховано 8826312 тис.грн., що є найбільшим значенням даного показника за 2002-2007 рр. Найменша донарахована сума була у 2007 р. – 5951201 тис.грн. Протягом 2002-2005 рр. утримались адміністративні штрафи, а у 2007 р. вони зросли до 8943 тис.грн. Близько 90% додатково донарахованих платежів нараховані за актами перевірок. Серед них у 2002 р. 64% становили основні платежі, 31% – фінансові санкції і 5% – пеня. За 5 років згадана структура змінилася: зменшились основні платежі – до 49% і пеня – до 2,7% та збільшились фінансові санкції – до 48,3%. Зменшення частки основних платежів є наслідком загального зниження додатково донарахованих платежів, а зростання фінансових санкцій пов'язано зі законодавчим збільшенням їх розміру.

Сумістивши кількісний та фінансовий підходи до оцінки діяльності ДПС України, ми простежуємо зменшення додатково донарахованих сум платежів за аналізований період при збільшенні числа перевірених податкоплатників. При цьому відсоток виявлених порушень підвищився. На нашу думку, це свідчить як про підвищення ефективності роботи податкової служби, так і про збільшення податкової дисципліни податкоплатників. Остання теза підтверджується також зменшенням розмірів адміністративних штрафів та пені за несвоєчасну сплату.

Таблиця 4

Скасовано донарахованих платежів на підставі рішень суду, зменшено та списано платежів за актами документальних перевірок протягом 2002-2007 рр., тис.грн.

Роки	Податки і збори від підприємств, установ, організацій і громадян	в тому числі:			
		Податки і збори з підприємств, установ, організацій (крім податку з доходів найманих працівників)	Податок з доходів найманих працівників	Податки та збори з громадян	з них: Податок з доходів фізичних осіб, що є суб'єктами підприємницької діяльності
2002	1400554	1384164	8005	8385	7597
2003	975599	946497	8128	20974	19850
2004	995866	970225	3268	22373	21101
2005	1405550	1388637	2051	14862	13716
2006	1602116	1554964	10318	36834	36236
2007	803648	747577	2316	53755	53709

Джерело: склав автор за: [1, 2, 3, 4, 5, 6].

Однак не всі донараховані суми надійшли до бюджету. У табл. 4 наведені суми платежів скасованих у результаті рішень суду, а також платежів, зменшених та списаних за актами документальних перевірок.

За даними ДПС України, у 2002 р. було скасовано 1400554 тис.грн., що становило 16% додатково донарахованих платежів. У 2006 р., при зменшенні додатково донарахованих платежів, сума скасованих зросла до 1602116 тис.грн. і дорівнювала 21% донарахованих. У 2007 р. обсяг скасованих платежів зменшився до 803648 тис.грн. Аналіз скасованих платежів за суб'єктами господарювання показує, що 97-98% скасованих сум закріплено за юридичними особами. Збільшення обсягу скасованих платежів негативно позначається на роботі податкової служби, а основною причиною цього є неузгодженість норм податкового законодавства, що дає змогу трактувати його на користь податкоплатників.

Поряд із негативною тенденцією щодо скасування донарахованих платежів, рівень їх погашення залишається також низьким (табл. 5).

Таблиця 5

Погашено донарахованих сум за станом на 1 січня 2003-2008 рр., тис.грн.

Роки	Погашено, всього	Погашено за актами перевірок та пені за несвоєчасну сплату	в тому числі:					у тому числі:	
			минулих років	за поточний рік		Погашено адміністративних штрафів	минулих років	за поточний рік	
				за актами перевірок	пеня за несвоєчасну сплату				
2003	2458548	2439332	275469	2098143	65720	19216	2730	16486	
2004	2791978	2773588	646139	2064117	63332	18390	2637	15753	
2005	3707385	3689617	693615	2939346	56656	17768	2267	15501	
2006	3049195	3041020	709279	2289542	42199	8175	2249	5926	
2007	2558801	2551221	616278	1620990	313953	7580	1412	6168	
2008	2973653	2964510	557581	2277535	129394	9143	1469	7674	

Джерело: склав автор за: [1, 2, 3, 4, 5, 6].

Обсяг погашення донарахованих сум протягом 2002-2004 рр. зростав, у 2005 р. знизився, а у 2007 р. знову зріс – до 2973653 тис.грн. У 2002 р. частка погашених сум у додатково донарахованих становила 28%, у 2006 р. цей показник зріс до 34%, а в 2007 р. – до 50%. Враховуючи скасування донарахованих платежів і частку їх погашення, можна стверджувати, що протягом аналізованого періоду близько 60-70% донарахованих сум не погашали. 99% у структурі погашених сум займають основні платежі та пеня і менше 1% – адміністративні штрафи. Крім цього, не всі погашені суми є донарахованими платежами поточного року. Протягом 2002-2007 рр. відсоток погашених за актами перевірок сум та пені минулих років становив відповідно 11%, 23%, 18%, 23%, 24% та 18%.

Якщо попередні дані свідчили про підвищення податкової дисципліни податкоплатників, то відсоток погашення додатково донарахованих платежів на рівні 30-40% дає змогу стверджувати протилежне. Це є однією із причин високої вартості збору податків, оскільки більша частина діяльності підрозділів контрольно-перевірочної роботи податкової служби фінансово не виражена в бюджетах. Дані щодо результатів роботи згаданих підрозділів наведені у табл. 6.

Таблиця 6

Результати роботи підрозділів контрольно-перевірочної роботи за 2002-2007 рр., тис.грн.

Роки	Донараховано за результатами планових та позапланових перевірок	Надійшло за результатами планових та позапланових перевірок	Питома вага сплачених до донарахованих, %	Кількість осіб, притягнених до адміністративної відповідальності	Сума застосованих адміністративних штрафів
2002	4781928	1011642	21,2	69664	7773
2003	2606337	918188	35,2	70499	7328
2004	3449279	1284259	37,0	68262	7272
2005	3897753	1229464	31,5	34820	2300
2006	4431312	1100165	24,8	23722	1554
2007	3509450	1539091	43,9	22175	1441

Джерело: склав автор за: [1, 2, 3, 4, 5, 6].

Підрозділи контрольно-перевірочної роботи donарахували у 2002 р. 4781928 тис.грн. У 2003 р. ця сума зменшилася майже вдвічі й становила 2606337 тис.грн. У 2004-2006 рр. даний показник мав тенденцію до зростання, а у 2007 р. зменшився до рівня 3509450 тис.грн. Однак, знову ж таки, відсоток сплати donархованих сум становив 21,4-43,9%. Кількість осіб, притягнених до адміністративної відповідальності, та сума застосованих адміністративних штрафів за 2002-2007 рр. істотно зменшилася.

Підсумовуючи аналіз ефективності роботи ДПС України, ми доходимо до висновку про низький рівень останньої. Незважаючи на значний відсоток виявлених порушень у перевірених податкоплатників, ми аргументуємо цей висновок насамперед високою вартістю збору податків та низьким рівнем мобілізації donархованих платежів. Причиною останнього є неефективна робота підрозділів стягнення податкової заборгованості.

Такий стан діяльності Державної податкової служби неодмінно позначається на ефективності функціонування податкової системи України. Це спричинене насамперед високою вартістю утримання даного контролюючого органу. Іншою причиною його негативного впливу на стан функціонування податкової системи України є те, що податкова служба методологічно неправильно оцінює ефективність своєї роботи. Це значною мірою спричинене плануванням сум, зібраних унаслідок штрафних санкцій, що змушує податківців шукати проблеми в минулому, а не дивитися вперед і попереджувати податкові правопорушення.

Обраний напрямок дослідження надзвичайно актуальний, оскільки ефективна діяльність податкової служби та належний стан функціонування податкової системи є основними стимулами сумлінної сплати податків. Тому перспективи подальших досліджень ми пов'язуємо як із дослідженнями інших ланок податкової системи України, так і з подальшою оцінкою роботи окремих підрозділів Державної податкової служби України.

Використана література

1. Діяльність податкової служби України за 2002 рік // Статистичний збірник. – Державна податкова адміністрація України. – К., 2003. – 158 с.
2. Діяльність податкової служби України за 2003 рік // Статистичний збірник. – Державна податкова адміністрація України. – К., 2004. – 105 с.
3. Діяльність податкової служби України за 2004 рік // Статистичний збірник. – Державна податкова адміністрація України. – К., 2005. – 92 с.
4. Діяльність податкової служби України за 2005 рік // Статистичний бюлетень. – Державна податкова адміністрація України. – К., 2006. – 126 с.
5. Діяльність податкової служби України за 2006 рік // Статистичний бюлетень. – Державна податкова адміністрація України. – К., 2007. – 89 с.
6. Діяльність податкової служби України за 2007 рік // Статистичний бюлетень. – Державна податкова адміністрація України. – К., 2008. – 86 с.
7. Закон України «Про Державний бюджет України на 2002 рік» від 20.12.2001 р. №2905-III. // <http://www.nau.kiev.ua>.
8. Закон України «Про Державний бюджет України на 2003 рік» від 26.12.2002 р. №380-IV // <http://www.nau.kiev.ua>.
9. Закон України «Про Державний бюджет України на 2004 рік» від 27.11.2003 р. №1344-IV // <http://www.nau.kiev.ua>.
10. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України» від 25.03.2005 р. №2505-IV // <http://www.nau.kiev.ua>.
11. Закон України «Про Державний бюджет України на 2006 рік» від 20.12.05 р. №3235-IV // <http://www.nau.kiev.ua>.
12. Закон України «Про Державний бюджет України на 2007 рік» від 19.12.2006 р. №489-V // <http://www.nau.kiev.ua>.