

Оксана Рудь

Черкаський державний технологічний університет, Україна

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ У СВІТОВІЙ ПРАКТИЦІ: МІЖНАРОДНА ОЦІНКА

Oksana Rud

Cherkasy State Technological University, Ukraine

MODERN TRENDS OF TAX ADMINISTRATION IN THE WORLD PRACTICE: INTERNATIONAL ASSESSMENT

The article involves detailed analysis of the taxes part of international indicators (ratings) by the worked out criteria. Taxes' indicators of international indexes comparing analysis has been done, both advantages and disadvantages of the indicators have been conducted. The assessment of perspectives of the indicators' further involvement has been made to evaluate the efficiency of taxes administration and countries' taxes systems in general. The advantages and foundation of Ease of Doing Business Rank have been illustrated in purpose of the efficiency assessment of tax administration and counties' tax systems in general. In the article the taxes factors comparing analysis has been done, the modern tendencies of tax administration in the countries of EU and post-Soviet territory based on the example of a particular rating of the Ease of Doing Business Rank have been found out.

Keywords: taxes administration efficiency, international indexes, taxes systems rating.

Постановка проблеми. В умовах перманентної економічної нестабільності, падіння доходів населення, низького рівня податкової дисципліни та податкової культури платників в Україні, гостро постає необхідність підвищення ефективності адміністрування податків. Саме від ефективності управління процесом оподаткування залежить своєчасність та повнота надходження податкових платежів до бюджетів усіх рівнів, спроможність держави реалізувати завдання соціально-економічного розвитку і, зрештою, підвищення суспільного добробуту кожного члена суспільства. Це потребує налаштування вітчизняної системи адміністрування податків відповідно до нових викликів, зумовлених поглибленням глобалізації, лібералізації економіки та, як наслідок, загостренням податкової конкуренції. У цих умовах потрібно мати чіткі орієнтири подальших трансформацій та усвідомлювати їхні наслідки для переходу на якісно новий рівень розвитку податкової системи та організації адміністрування податків. Для цього важливо з'ясувати сучасні тенденції в адмініструванні податків, їх ефективність (результативність) в світовій практиці.

Мета статті. Мета статті – розкрити сучасні тенденції адміністрування податків, його ефективність (результативність) на основі даних міжнародних індексів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Висвітленню проблем у сфері адміністрування податків присвячені праці багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців: З. Варналія, Л. Тарангул¹, О. Воронкової², Ю. Іванова, А. Крисоватого, І. Майбурова³, Т. Калінеску⁴, В. Мельника⁵,

¹ Мельник, П.В., Тарангул, Л.Л., Варналій, З.С. (2008). *Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи*. Київ: Знання України.

² Воронкова, О.М. (2011). Посилення протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*, 2, 42-52.

³ Майбуров, І.А., Іванов, Ю.Б., Крисоватий, А.І. (2011). *Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика*. Київ: Кондор.

⁴ Калінеску, Т.В., Корещька-Гармаш, В.О., Демидович, В.В. (2013). *Адміністрування податків*. Київ: Центр учбової літератури.

⁵ Мельник, В.М., Степанова, Д.С. (2014). Ретроспективний аналіз оподаткування та адміністрування податків. *Науковий вісник Херсонського державного університету*, 5(7), 166-171.

Л. Олейнікової¹, К. Проскури², К. Швабія, Ю. Гусака³, Дж. Шлемрода⁴ та ін. Незважаючи на наявність ґрунтовних досліджень у сфері адміністрування податків як в Україні, так і за кордоном, недостатньо вивченою залишається оцінка ефективності системи адміністрування податків.

Виклад основного матеріалу. Перетворення, що відбуваються в соціально-економічній та політичній сферах нашої держави зумовлені необхідністю якнайшвидшого подолання негативних наслідків кризових явищ та забезпечення сталого розвитку економіки, неможливі без створення ефективної системи оподаткування, активного співробітництва бізнесу із суспільними інституціями всіх органів державного управління, збалансованості та узгодженості інтересів суспільства та бізнесу. Важлива роль у реалізації цих завдань відводиться податковому адмініструванню.

Необхідність залучення результатів досліджень, оприлюднених міжнародними організаціями та рейтинговими агентствами з метою з'ясування сучасних тенденцій адміністрування податків у світовій практиці, зумовлена низкою чинників. Серед найвпливовіших із них є відмінності, що існують між національними податковими системами, зокрема, у частині класифікації податків; неспівставність статистичних даних країн Європейського Союзу та країн пострадянського простору; відсутність моніторингу податковими органами витрат на адміністрування податків (особливо на рівні платників податків та податкових агентів); переважно епізодичний характер відкритої податкової інформації в багатьох країнах пострадянського простору, що не дозволяє зробити висновки щодо ефективності функціонування податкової системи та адміністрування податків у цих країнах. Тому, на нашу думку, залучення податкових індикаторів міжнародних індексів для оцінки процесів адміністрування податків дозволить здійснювати їх порівняльний аналіз між країнами (їх групами) та визначати сучасні тренди адміністрування податків, здійснювати оцінювання ефективності податкових систем та адміністрування податків на основі достовірної та неупередженої інформації.

Серед міжнародних індексів, результатами яких найчастіше оперують науковці є: Індекс економічної свободи у світі (Інститут Фрайзера (Канада))⁵, Індекс економічної свободи (Wall Street Journal і Heritage Foundation)⁶, Індекс легкості ведення бізнесу (Світовий банк спільно із компанією PriceWaterhouseCoopers)⁷, Індекс світової конкурентоспроможності (Міжнародний інститут розвитку менеджменту, м. Лозанна)⁸, Індекс всесвітньої чесності (незалежна неприбуткова організація Global Integrity)⁹, Індекс реформування інвестиційної політики (ОЕСР)¹⁰, Індекс глобальної конкурентоспроможності (Всесвітній економічний форум, м. Давос)¹¹.

Однак кожен з індексів містить у собі різні індикатори та чинники розвитку податкових систем, вага яких у кожному рейтингу відрізняється, не всі вони в однаковій мірі можуть відображати результативність (ефективність) функціонування національних податкових систем, зокрема в частині адміністрування податків. Тому на початковому етапі дослідження з'ясуємо, які з зазначених вище індексів є найбільш прийнятними для цілей нашого дослідження.

Критеріями відбору індексів для оцінки ефективності адміністрування податків, на нашу думку, мають бути: охопленість країн таким індексом; актуальність даних; наявність окремих податкових індикаторів (чинників), які висвітлюють певні аспекти адміністрування податків у структурі індексу. Детальна характеристика індексів наведена в таблиці 1.

¹ Череп, А.В., Олейникова, Л.Г. (2014). Налоговая политика администрирования с целью детенизации экономики Украины. *Ekononika. Nauki. Przyrodnicze: pod redakcja Malgorzaty Borkowskiej: GS MEDIA, UL. Walbrzyska 9E. 52- 314 Wrocław: Instytut Ekonomiczno- Przyrodniczy MarGo z/s w Olesnicy, 11-16.*

² Проскура, К.П. (2014). *Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації*. Київ: ТОВ «Емкон».

³ Швабій, К.І., Гусак, Ю.Д. (2011). Методологічні основи дослідження ефективності функціонування системи адміністрування податків. *Вісник НУДПСУ, 4, 12-24.*

⁴ Keen, M., Slemrod, J. (2017). Optimal tax administration. *Journal of Public Economics, 152, 133-142.* doi:<https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2017.04.006>

⁵ Economic Freedom. (n.d.). <<https://www.fraserinstitute.org/economic-freedom/map>>.

⁶ Index of Economic Freedom. (n.d.). <<http://www.heritage.org/index/>>.

⁷ DOING BUSINESS Measuring Business Regulations. (n.d.). <<http://www.doingbusiness.org/>>

⁸ IMD World Competitiveness Center. (n.d.). <<http://www.imd.org/wcc/world-competitiveness-center/>>

⁹ Global Integrity. (n.d.). <<http://www.globalintegrity.org/>>.

¹⁰ South-East Europe Investment Reform Index. (n.d.). <<https://www.oecd.org/globalrelations/south-easturopeinvestmentreformindex.htm>>

¹¹ Global Competitiveness Report. (n.d.). <<https://www.weforum.org/reports>>

**Аналіз можливостей залучення міжнародних індексів
для оцінки ефективності (результативності) системи адміністрування податків
на рівні національних податкових систем**

Міжнародний індекс, рейтинг	Кількість країн, охоплених індексом (рейтингом)	Актуальні дані	Початок визначення індексу (рейтингу) та податкових індикаторів	Податкові індикатори та чинники
1	2	3	4	5
Індекс економічної свободи у світі (Economic Freedom of the World Index)	157 країн (звіт 2016 р.)	дані за 2014 рік (звіт 2016 р.)	з 1970 р. (для окремих країн), з 2014 р. (для всіх країн рейтингу)	Втручання уряду: витрати, податки та державний сектор. найвища ставка оподаткування» (Top marginal tax rate): визначається як середнє арифметичне двох показників – 1) «гранична ставка податку на прибуток корпорацій», 2) «гранична ставка оподаткування доходу і фонду заробітної плати та граничний дохід, до якого ці ставки застосовуються. Регулювання. Бізнес-правила. Витрати часу на дотримання податкової дисципліни (Cost of tax compliance) . Свобода зовнішньої торгівлі. Податки на зовнішню торгівлю: частка податків на зовнішню торгівлю, як відсоток від експорту та імпорту, середня тарифна ставка, стандартне відхилення тарифних ставок.
Індекс легкості ведення бізнесу (Ease of Doing Business Index)	190 країн (звіт 2017 р.)	дані за 2015-2016 рр. станом на 1 червня 2016 р. (звіт 2017 р.)	з 2001 р.	Сплата податків: кількість податкових платежів (Tax payments), часові витрати на розрахунок податків, їх сплату та заповнення податкової звітності (Time), загальна податкова ставка (% комерційного прибутку підприємства) (Total tax rate), індекс процедур після подачі звітності та сплати податків (Postfiling index).
Індекс світової конкурентоспроможності (IMD World Competitiveness)	63 країни (звіт 2017 р.)	дані за 2017 р. (звіт 2017 р.)	з 1989 р.	Ефективність уряду. Фіскальна політика: суми податкових надходжень податку на доходи фізичних осіб, корпоративних податків, непрямих податків, податків на власність та капітал, соціальних відрахувань, фактичні ставки оподаткування доходів фізичних осіб, прибутку підприємств, ставки податку на споживання, соціальних відрахувань, сплачуваних робітником та сплачуваних роботодавцем, реальні персональні та корпоративні податки, уникнення від сплати податків.
Індекс економічної свободи (Index of Economic Freedom)	186 країн (з них 6 не оцінювались) (звіт 2017 р.) станом на 30 червня 2016 р.	дані за 2015-2016 рр. (звіт 2017 р.)	з 1995 р.	Фіскальна (податкова) свобода. Базова ставка оподаткування доходів фізичних осіб, базова ставка оподаткування прибутку підприємств, сума податкових надходжень у % до ВВП, державні витрати у ВВП, дефіцит бюджету та державний борг. Визначається як окремий індикатор із відповідним рейтингом, від 0 до 100, причому, показник 100 відповідає максимальній свободі.

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5
Індекс всесвітньої чесності (Global Integrity Index)	нерегулярний, складався для окремих країн, у зв'язку з перезапуском рейтингу складався для 2 країн у 2012-му році та 3 країн у 2013 році, після 2013-го не складався	з 2013 р. не складається	2006-2013 рр.	Урядовий нагляд та регулювання. Податки та мита: наявність національного податкового органу, ефективність роботи національного податкового органу (професійність персоналу податкового органу, регулярність фінансування податкового органу), застосування податкового законодавства на рівних умовах та без дискримінації, наявність національного органу з мит та акцизів, ефективність роботи органу з мит та акцизів (професійність персоналу органу з мит та акцизів, регулярність фінансування органу з мит та акцизів), застосування митного та акцизного законодавства на рівних умовах та без дискримінації.
Індекс реформування інвестиційної політики (Investment Reform Index)	10 (останній звіт 2010 р.)	з 2010 р. не складається	2006-2010 рр.	Податкова політика. Податкова політика та законодавство: встановлена законом ставка оподаткування прибутку підприємств, схема податкового стимулювання, система угод про уникнення подвійного оподаткування, трансфертне ціноутворення, податкові знижки на амортизацію, перенесення збитків на майбутні балансові періоди.
Індекс глобальної конкуренто- спроможності (The Global Competitiveness Index)	138 (2016–2017 рр.)	дані за 2016- 2017 рр. (звіт 2017 р.)	з 2004 р.	Ефективність ринку: вплив оподаткування на стимули до інвестування; загальна ставка оподаткування» (у % від прибутку). Ефективність ринку праці: вплив оподаткування на стимули до праці

Найбільшу кількість країн охоплюють такі індекси: Індекс легкості ведення бізнесу – 190 країн, Індекс економічної свободи – 186 країн, Індекс економічної свободи у світі – 153 країни, Індекс економічної свободи у світі – 157 країн. Серед розглянутих вище індексів Україна входить до Індексу економічної свободи у світі (з 1995-го року), Індексу легкості ведення бізнесу (з 2006-го), Індексу світової конкурентоспроможності (з 2007-го), Індексу економічної свободи (з 1995-го), Індексу всесвітньої чесності (у 2007, 2009, 2011 роках), Індексу глобальної конкурентоспроможності (з 2001-го). Найбільший період дослідження мають: Індекс економічної свободи у світі (з 1970 року), Індекс світової конкурентоспроможності (з 1989 року), Індекс економічної свободи (з 1995 року).

Відповідно до даних останніх звітів, оприлюднених у рамках аналізованих індексів, за критерієм «актуальні дані» лідирує Індекс світової конкурентоспроможності (у звіті 2017 року використано дані за 2017 рік), на другому місці – Індекс глобальної конкурентоспроможності (при підготовці звіту за 2017 рік використано дані за 2016–2017 роки), третє місце розділяють між собою Індекс економічної свободи та Індекс легкості ведення бізнесу (формально дані індексів оприлюднюються за 2017 рік, однак дані для визначення індикаторів використовуються за 2015–2016 роки з уточненням станом на 30 та 1 червня 2016 року відповідно).

Проаналізуємо окремі податкові індикатори та чинники в рамках цих індексів.

Індекс економічної свободи у світі. Основними податковими індикаторами цього індексу є «втручання уряду»: витрати, податки та державний сектор, «регулювання», «бізнес-правила» та «свобода зовнішньої торгівлі». Перевагою цього індексу є те, що в рамках індикатора «бізнес-правила» виокремлюється чинник «вартість дотримання податкового законодавства», що може бути використаним як складник показника результативності адміністрування податків. Недоліком цього індексу є те, що чинники індикатора «втручання уряду» могли б разом із вартістю дотримання податкового законодавства використовуватись як складники показника результативності функціонування податкової системи, однак вони входять до різних індикаторів, що ускладнює це.

Індекс легкості ведення бізнесу. У рамках індикатору «Сплата податків» найбільш широко використовуються податкові чинники: кількість податкових платежів, часові витрати на розрахунок податків, їх сплату та заповнення податкової звітності, індекс процедур після подачі звітності та сплати податків. Крім того, перевагою цього індексу є те, що кожен із цих чинників має свій окремий рейтинг, що дозволяє об'єктивно оцінювати вплив кожного з них на результат функціонування податкової системи окремої країни. Водночас, такі податкові чинники як кількість податкових платежів, часовий чинник та індекс процедур після подачі звітності та сплати податків можна розглядати як складники показника ефективності (результативності) адміністрування податків. Недоліком цього індексу є те, що індекс процедур після подачі звітності та сплати податків визначається лише з 2015–2016 рр. (звіт 2017 р.).

Індекс світової конкурентоспроможності. Податкові чинники входять до індикатору «Ефективність уряду» й не мають окремого місця в рейтингу, що ускладнює оцінювання ефективності функціонування податкової системи та адміністрування податків.

Індекс економічної свободи. Фіскальна (податкова) свобода визначається як окремий індикатор із рейтингом (від 0 до 100), показник 100 відповідає максимальній податковій свободі. Такий підхід дозволяє визначати ефективність функціонування податкової системи в цілому, однак податкових чинників, які б безпосередньо відображали затратність, фіскальну ефективність податкової системи чи ефективність діяльності податкових органів, не містить.

Індекс всесвітньої чесності. У межах індикатора «урядовий нагляд та регулювання» здійснюється оцінка ефективності роботи податкових органів, що дозволяє використовувати цей показник як один зі складників оцінки ефективності податкового адміністрування. Чинник «податки та мита» має окремий рейтинг, що дає підстави для його використання з метою оцінювання ефективності податкової системи. Недоліком цього індексу є не регулярний характер визначення рейтингу, обмежена кількість країн, охоплених цим рейтингом та припинення визначення рейтингу в рамках цього індексу з 2013 року.

Індекс реформування інвестиційної політики. У рамках індикатора «Податкова політика» оцінюється податкова політика та законодавство країн, охоплених індексом. Такий підхід дозволяє визначати ефективність функціонування податкової системи в цілому, однак податкових чинників, які б безпосередньо відображали ефективність (результативність) адміністрування податків не містить. Рейтинг складався для країн Південно-Східної Європи в період 2006–2010 рр., на даний час рейтинг не визначається.

Індекс глобальної конкурентоспроможності. В індикатор «ефективність ринку» входять такі податкові чинники: вплив оподаткування на стимули до інвестування (оцінюється в балах від 1 до 7) та загальна ставка оподаткування (у% від прибутку). Крім цього в індикатор ефективності ринку праці входить чинник вплив оподаткування на стимули до праці (оцінюється від 1 до 7). Водночас, у рамках цього індексу виділяються найбільш проблематичні фактори ведення бізнесу в країні, серед яких зокрема оцінюються податкові ставки, податкові правила.

За результатами проведеного аналізу можемо зробити висновок, що з метою оцінки ефективності функціонування податкових систем та, зокрема, ефективності адміністрування податків на рівні окремих країн доцільно скористатися даними, що оприлюднюються в межах Індексу легкості ведення бізнесу (таблиця 2, 3).

Переваги його використання, порівнюючи з іншими міжнародними індексами, зумовлюються найбільшою охопленістю країн цим індексом (190), достатньо значним періодом дослідження, актуальністю даних, наявністю окремих податкових чинників, що характеризують затратність адміністрування податків. Водночас, зазначимо, що в попередніх дослідженнях¹ ми прийшли до висновку, що рейтинговий показник податкової системи є ефектом, результатом функціонування національної податкової системи і з огляду на це, розглядати даний показник як ефективність податкової системи чи адміністрування податків повною мірою не можливо.

Проаналізуємо динаміку окремих показників за групами країн: ЄС-15, нові члени ЄС та країни пострадянського простору за період 2012-2016 рр.

¹ Рудь, О., Снитюк, О. (2014). Оцінювання ефективності податкового адміністрування у системі міжнародних індексів та рейтингів. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки, Вип. 36(2.1), 83-93*

Динаміка чинників процесу оподаткування за групами країн у 2012-2016 рр.

Країни	Рейтинг оподаткування			Виплати (кількість)			Час (години)			Загальна податкова ставка, %		
	2012-2013	2015-2016	+/-	2012-2013	2015-2016	+/-	2012-2013	2015-2016	+/-	2012-2013	2015-2016	+/-
Країни ЄС – 15												
Австрія	79	42	-37	12	12	0	166	131	-35	52,4	51,6	-0,8
Бельгія	76	66	-10	11	11	0	160	161	1	57,5	58,7	1,2
Великобританія	14	10	-4	8	8	0	110	110	0	34	30,9	-3,1
Нідерланди	28	20	-8	9	9	0	123	119	-4	39,3	40,4	1,1
Греція	53	64	11	8	8	0	193	193	0	44	50,7	6,7
Данія	12	7	-5	10	10	0	130	130	0	27	25	-2
Ірландія	6	5	-1	9	9	0	80	82	2	25,7	26	0,3
Іспанія	67	37	-30	8	8	0	167	152	-15	58,6	49	-9,6
Італія	138	126	-12	15	14	-1	269	240	-29	65,8	62	-3,8
Люксембург	15	16	1	23	23	0	55	55	0	20,7	20,8	0,1
Німеччина	89	48	-41	9	9	0	218	218	0	49,4	48,9	-0,5
Португалія	81	38	-43	8	8	0	275	243	-32	42,3	39,8	-2,5
Фінляндія	21	13	-8	8	8	0	93	93	0	39,8	38,1	-1,7
Франція	52	63	11	7	8	1	132	139	7	64,7	62,8	-1,9
Швеція	41	28	-13	4	6	2	122	122	0	52	49,1	-2,9
Середнє	51,5	38,9	-12,63	9,9	10,1	0,17	152,9	145,9	-7,03	44,9	43,6	-1,31
Країни – нові члени ЄС												
Болгарія	81	83	2	13	14	1	454	453	-1	27,7	27	-0,7
Естонія	32	21	-11	7	8	1	81	84	3	49,4	48,7	-0,7
Кіпр	33	34	1	30	28	-2	147	127	-20	22,5	24,7	2,2
Латвія	49	15	-34	7	7	0	264	168,5	-95,5	35,9	35,9	0
Литва	56	27	-29	11	11	0	175	171	-4	43,1	42,7	-0,4
Мальта	27	33	6	7	8	1	139	139	0	41	43,8	2,8
Польща	113	47	-66	18	7	-11	286	271	-15	41,6	40,4	-1,2
Румунія	134	50	-84	39	14	-25	200	161	-39	42,9	38,4	-4,5
Словаччина	102	56	-46	20	8	-12	207	192	-15	47,2	51,6	4,4
Словенія	54	24	-30	11	10	-1	260	245	-15	32,5	31	-1,5
Угорщина	124	77	-47	12	11	-1	277	277	0	49,7	46,5	-3,2
Хорватія		49	49		31	31		206	206		20,9	20,9
Чехія	122	53	-69	8	8	0	413	234	-179	48,1	50	1,9
Середнє	77,3	43,8	-33,53	15,3	12,7	-2,61	241,9	209,9	-32,02	40,1	38,6	-1,52
Країни пострадянського простору (крім країн Прибалтики)												
Азербайджан	77	40	-37	18	6	-12	214	195	-19	40	39,8	-0,2
Білорусь	133	99	-34	10	7	-3	319	176	-143	54	54,8	0,8
Вірменія	103	88	-15	10	14	4	380	313	-67	38,8	18,5	-20,3
Грузія	29	22	-7	5	5	0	280	270	-10	16,4	16,4	0
Казахстан	18	60	42	7	7	0	188	178	-10	28,6	29,2	0,6
Киргизстан	127	148	21	51	51	0	210	225	15	33,4	29	-4,4
Молдова	95	31	-64	31	10	-21	181	181	0	40,4	40,4	0
Росія	56	45	-11	7	7	0	177	168	-9	50,7	47,4	-3,3
Таджикистан	178	140	-38	69	12	-57	224	258	34	86	65,2	-20,8
Узбекистан	168	138	-30	41	46	5	205	192,5	-12,5	99,3	38,1	-61,2
Україна	164	84	-80	28	5	-23	390	355,5	-34,5	54,9	51,9	-3
Середнє	104,4	81,4	-23,04	25,2	15,5	-9,75	251,6	228,4	-23,24	49,3	39,2	-10,15

**Темп приросту середніх значень чинників процесу оподаткування
за групами країн у 2012-2016 рр., %**

Країни	Рейтинг оподаткування	Виплати (кількість)	Час (години)	Загальна податкова ставка, %
Країни ЄС – 15	-24,47	2,02	-4,58	-2,90
Країни – нові члени ЄС	-43,34	-16,99	-13,23	-3,74
Країни пострадянського простору (крім країн Прибалтики)	-22,03	-38,49	-9,22	-20,49

Динаміка середніх значень аналізованих показників свідчить про найбільші позитивні зрушення у сфері оподаткування в країнах – нових членах ЄС. Зокрема, за період 2012–2016 рр. середнє значення рейтингу по цій групі країн зменшилось із 77,3 до 43,8, або на 43,34 % цьому сприяло спрощення податкового законодавства та вдосконалення адміністрування податків (вдосконалення процедури подання електронної податкової звітності та сплати податків), завдяки цьому, час, необхідний для розрахунку та сплати податків зменшився в середньому на 32,02 години або на 13,23 % (найкращих результатів за цим показником вдалося досягти Чехії з економією часу в 179 годин, Латвії –95,5 годин, Румунії – 39 годин). Кількість податкових платежів у країнах – нових членах ЄС зменшилася на 2,61 або на 16,99 %, а найбільш сприятливі умови для платників за цим критерієм вдалося створити Польщі та Латвії – 7 податкових платежів за рік, Естонії, Чехії, Словаччині та Мальті – по 8 податкових платежів на рік. Найбільших результатів за цим чинником протягом аналізованого періоду досягнуто в Румунії (-25 платежів), Словаччині (-12 платежів) та Польщі (-11 платежів). Показник «загальна податкова ставка» за аналізований період по цій групі країн зазнав найменших змін відносно інших чинників процесу оподаткування, її середнє значення зменшилося на 3,74 %. Для більшості країн цієї групи (Болгарія, Естонія, Литва, Польща, Румунія, Словенія, Угорщина) характерним було зменшення цього показника. Зокрема, найменших змін він зазнав у Литві – на 0,4 %, найбільших у Румунії на 4,5 %. Лише в чотирьох країнах із групи навантаження на комерційний прибуток підприємств за цей період збільшилось: найменше в Чехії – на 1,9 %, найбільше в Словаччині – на 4,4 %.

Незважаючи на те, що динамічні зрушення у сфері оподаткування в країнах ЄС-15, є значно меншими, порівняно з країнами-новими членами ЄС, ця група країн зберігає лідируючі позиції в рейтингу (середнє місце в рейтингу – 38,9). Серед країн ЄС-15 лідером у рейтингу оподаткування є Ірландія, яка займає п'яте місце. Високі місця в рейтингу серед країн цієї групи посідають також Данія (7 місце), Великобританія (10 місце), Люксембург (16 місце). Найнижче місце серед країн цієї групи в Італії (126 місце в рейтингу). За останні 5 років для країн ЄС – 15 характерні найменші зміни в динаміці чинників процесу оподаткування: податкове навантаження на прибуток компаній зменшилось не суттєво – на 2,9 %, час на виконання податкових зобов'язань зменшився на 4,58 %, на відміну від інших груп країн, кількість податкових платежів збільшилась на 2,02 %. Порівняно з іншими групами країн, вони мають найменші значення (виняток становить загальна податкова ставка – 43,6 %). У переважній більшості країн цієї групи кількість податкових платежів у 2015–2016 рр. не перевищувала 10, найменшою вона була у Швеції (4 виплати), а найбільшою в Люксембурзі – 23. Час, необхідний для розрахунку та сплати податків підприємствами країн ЄС-15 в середньому становив 145,9 годин на рік та мав позитивну тенденцію до зменшення протягом аналізованого періоду. Найменше часу на розрахунок та сплату податків підприємства витрачали в Люксембурзі (55 годин), Ірландії (82 години), Фінляндії (93 години), найбільше – у Португалії (243 години), Італії (240 годин), Німеччині 218 (годин). Незважаючи на поступове зменшення податкового навантаження на комерційний прибуток підприємств, у 2015–2016 рр. воно було найвищим серед аналізованих країн.

Країнам пострадянського простору (крім країн Прибалтики) теж вдалося досягти позитивних змін у рейтингу оподаткування – середнє значення рейтингу по цій групі зменшилося з 104,4 до 81,4 або на 22,03 %, цьому сприяли податкові реформи, що успішно реалізуються протягом останніх років у багатьох країнах цієї групи. Зокрема, найбільші позитивні зміни в рейтингу країн групи

за 2012–2016 рр. відбулись в Україні, Молдові, Казахстані, Таджикистані, Азербайджані, Білорусі, а найвищі позиції в рейтингу серед групи посідають: Грузія (22 місце), Молдова (31 місце), Азербайджан (40 місце), Росія (45 місце), Казахстан (60 місце). За даними звіту Doing Business – 2017 у 2015–2016 рр. підприємства країн пострадянського простору в середньому сплачували 15,5 платежів на рік, що на 38,49 % менше, порівняно з періодом 2012–2013 рр. (найменша їх кількість у Грузії, Україні, Азербайджані, Білорусі, Казахстані, Росії). Податкове навантаження на комерційний прибуток за останні 5 років зменшилось на 20,49 % та складало 39,2 % (найнижчий його рівень характерний для Вірменії, Грузії, Казахстану та Киргизстану). Час, необхідний для розрахунку та сплати податків зазнав найменших змін, відносно інших чинників оподаткування, зменшився на 9,22 % та в середньому становив 228,4 години (найкращі значення цього показника спостерігаються в Білорусі, Азербайджані, Казахстані, Молдові, Росії та Узбекистані).

Аналізуючи ефективність адміністрування податків в Україні, слід відмітити позитивну тенденцію підвищення рейтингу вітчизняної податкової системи в Індексі легкості ведення бізнесу, як наслідок прийняття Податкового кодексу та поступове впровадження податкової реформи. За рахунок запровадження електронної форми подання податкової звітності кількість податкових виплат вдалося зменшити до 5, а витрати часу на підготовку податкової звітності та сплату податків зменшились до 355,5 годин за рік. Однак витрати часу на сплату податків в Україні залишаються найбільшими серед аналізованих країн. Найменших змін зазнала й загальна податкова ставка, як відсоток від комерційного прибутку, рівень якої залишається високим як для країн пострадянського простору, так і загалом.

Незважаючи на позитивні тенденції зміни рейтингів податкових систем країн цієї групи, значення вище розглянутих чинників оподаткування є вищими, ніж у країнах – нових членах ЄС, що свідчить про існуючі проблеми оподаткування в окремих країнах пострадянського простору, зокрема, невідповідність національних податкових систем умовам соціально-економічного розвитку цих країн.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Узагальнюючи результати дослідження, ми прийшли до таких висновків:

– оскільки результати досліджень міжнародних організацій, що оприлюднюються у вигляді індексів, визначають рейтинги конкурентоспроможності національних економік, в структурі яких міститься податкова складова, їх доцільно залучати до оцінки ефективності (результативності) адміністрування податків;

– Світовий банк спільно із компанією PriceWaterhouseCoopers оперують достатньою базою даних за необхідними податковими чинниками, що дозволяє здійснювати їх порівняльний аналіз, в тому числі між країнами (їх групами) та визначати тренди в оцінюванні ефективності адміністрування податків. Тобто, з поміж аналізованих індексів, найдоцільніше як інформаційну базу для формування комплексної методики оцінки ефективності системи адміністрування податків використовувати результати досліджень, що оприлюднюються в рамках Індeksu легкості ведення бізнесу;

– за результатами аналізу сплати податків (Індекс легкості ведення бізнесу) вдалось встановити: незважаючи на найменші динамічні зміни в чинниках процесу оподаткування, найбільша ефективність системи адміністрування податків характерна для країн ЄС-15; завдяки спрощенню податкового законодавства та вдосконалення адміністрування податків (вдосконалення процедури подання електронної податкової звітності та сплати податків) найбільших позитивних змін в ефективності адміністрування податків вдалось досягнути країнам – новим членам ЄС; позитивні зрушення в напрямку підвищення ефективності адміністрування податків, завдяки найбільшому зменшенню податкового навантаження та кількості податкових виплат, порівняно з іншими групами країн, вдалось досягнути у країнах пострадянського простору;

– здійснений аналіз за даними Світового банку та аудиторської компанії PriceWaterhouseCoopers дозволив з'ясувати, що незважаючи на позитивні тенденції, які встановились протягом останніх 5 років, ефективність системи адміністрування податків в Україні, порівняно з іншими країнами є дуже низькою.

Отримані результати свідчать про доцільність здійснення подальших досліджень, зокрема в частині встановлення взаємозв'язку між чинниками процесу оподаткування та результиуючим показником (рейтингом оподаткування) в аналізованих групах країн.

References:

1. Melnyk, P.V., Taranhul, L.L., Varnalii, Z.S. (2008). *Podatkova polityka Ukrainy: stan, problemy ta perspektyvy* [Tax policy of Ukraine: state, problems and prospects]. Kyiv: Znannia Ukrainy [in Ukrainian].
2. Voronkova, O.M. (2011). Posylennia protydyi ukhylenniu vid opodatkuvannia v systemi podatkovoho administruvannia [Strengthening the counteraction to tax evasion in the tax administration system]. *Zbirnyk naukovykh prats Natsionalnoho universytetu derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy*, 2, 42-52 [The collection of the scientific works of the National University of the state tax service of Ukraine] [in Ukrainian].
3. Majburov, I.A., Ivanov, Ju.B., Krisovatyj, A.I. (2011). Reformirovanie nalogovyh system [Reforming of the tax systems]. *Teorija, metodologija i praktika*. Kyiv: Kondor [in Russian].
4. Kalinesku, T.V., Koretska-Harmash, V.O., Demydovych, V.V. (2013). *Administruvannia podatkiv* [Administration of taxes]. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury [in Ukrainian].
5. Melnyk, V.M., Stepanova, D.S. (2014). Retrospektyvnyi analiz opodatkuvannia ta administruvannia podatkiv [Retrospective analysis of taxation and tax administration]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu*, 5(7), 166-171 [in Ukrainian].
6. Cherep, A.V., Olejnikova, L.G. (2014). Nalogovaja politika administrirovanija s cel'ju detenizacii jekonomiki Ukrainy [Tax policy of administration with the purpose of the unshadowing of the economy of Ukraine]. *Ekonomika. Nauki. Przyrodnicze: pod redakcja Malgorzaty Borkowskiej: GS MEDIA, UL. Walbrzyska 9E. 52-314 Wroclaw: Instytut Ekonomiczno-Przyrodniczy MarGo z/s w Olesnicy*, 11-16 [in Russian].
7. Proskura, K.P. (2014). *Podatkove administruvannia v Ukraini v postkryzovyj period: efektyvnist ta napriamy modernizatsii* [Tax administration in Ukraine in the post-crisis period: efficiency and directions of modernization]. Kyiv: TOV «Emkon» [in Ukrainian].
8. Shvabii, K.I., Husak, Yu.D. (2011). Metodolohichni osnovy doslidzhennia efektyvnosti funkcionuvannia systemy administruvannia podatkiv [Methodological bases of the researching of the efficiency of the functioning of the tax administration system]. *Visnyk NUDPSU*, no. 4, 12-24 [in Ukrainian].
9. Keen, M., Slemrod, J. (2017). Optimal tax administration. *Journal of Public Economics*, 152, 133-142. doi:<https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2017.04.006> [in English]
10. Economic Freedom. (n.d.). <<https://www.fraserinstitute.org/economic-freedom/map>> [in English]
11. Index of Economic Freedom. (n.d.). <<http://www.heritage.org/index/>> [in English]
12. DOING BUSINESS Measuring Business Regulations. (n.d.). <<http://www.doingbusiness.org/>> [in English]
13. IMD World Competitiveness Center. (n.d.). <<http://www.imd.org/wcc/world-competitiveness-center/>> [in English]
14. Global Integrity. (n.d.). Retrieved from <http://www.globalintegrity.org/> [in English]
15. South-East Europe Investment Reform Index. (n.d.). <<https://www.oecd.org/globalrelations/south-easturopeinvestmentreformindex.htm>> [in English]
16. Global Competitiveness Report. (n.d.). <<https://www.weforum.org/reports>> [in English]
17. Rud, O., Snytiuk, O. (2014). Otsiniuvannia efektyvnosti podatkovoho administruvannia u systemi mizhnarodnykh indeksiv ta reitynhiv [Evaluation of the efficiency of tax administration in the system of international indexes and ratings]. *Zbirnyk naukovykh prats Cherkaskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Seriya: Ekonomichni nauky*, Vyp. 36(2.1), 83-93 [in Ukrainian].