

Визначення ролі податкового адміністрування у формуванні податкової конкурентоспроможності країни

Я. В. САМУСЕВИЧ^і

З метою визначення доцільності використання якості податкового адміністрування як інструмента податкової конкуренції є необхідною ідентифікація його зв'язку з показниками динаміки мобільних податкових баз. Проведене дослідження дозволило розробити індекс якості податкового адміністрування, який характеризує привабливість податкової системи країни з позиції платника податків. Результати розрахунків, спрямованих на виявлення зв'язку між рівнем якості податкового адміністрування та динамікою мобільних факторів виробництва, проведені для України та у розрізі групи країн Центральної та Східної Європи, дозволили виявити наявність довгострокового позитивного впливу якості податкового адміністрування на податкову конкурентоспроможність країни, що свідчить про доцільність врахування якості податкового адміністрування при оцінці податкової привабливості країни.

Ключові слова: податки, податкова конкуренція, податкове адміністрування, прямі іноземні інвестиції.

УДК 336.025

JEL коди: E22, E62, H32

Постановка проблеми. В умовах підвищення інтеграції національних економік відбувається зростання мобільності факторів виробництва, що створює передумови для активізації конкуренції між країнами за рух податкових баз – доходів та фондів, на які нараховуються та з яких сплачуються податки (заробітна плата, капітал та прибуток підприємств тощо) з використанням конкурентоспроможних характеристик податкової системи. Приймаючи до уваги зростання ролі податкової конкуренції між країнами, необхідно відмітити актуальність пошуку нових інструментів приваблення мобільних факторів виробництва. Важливою характеристикою податкової системи країни виступає податкове адміністрування, яке може оцінюватися з позиції різних суб'єктів податкового процесу. Існуючі на сьогоднішній день підходи щодо оцінювання податкового адміністрування спрямовані на визначення його ефективності для національної економіки країни, у той час як у контексті даного дослідження більший інтерес представляє якість податкового адміністрування з точки зору платників податків, оскільки вона може виступати фактором впливу на прийняття рішень щодо вибору країни для ведення трудової або підприємницької діяльності.

Все вищевикладене зумовило необхідність розробки інтегрального індексу якості податкового адміністрування, розрахунок якого базується на оцінюванні критеріїв, що відображають простоту, прозорість та справедливість податкового адміністрування для платників податків (тривалість процесу сплати податків, частота податкових перевірок тощо) та подальшої оцінки впливу якості податкового адміністрування на рух мобільних факторів виробництва, до яких належать праця та капітал.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Зниження податкового навантаження у процесі підвищення привабливості податкової системи країни характеризується наявністю обмежень, оскільки може призводити до зміни позитивного ефекту на

^і Самусевич Ярина Валентинівна, аспірант кафедри банківської справи ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України»

негативний (зниження податкових надходжень призводить до недопостачання суспільних благ), що доводять дослідження, проведені П. Енсс [1], Г. Фернандезом [2], Д. Вілсоном [6]. Саме тому зростає актуальність використання нових напрямків підвищення конкурентоспроможності національних податкових систем, одним з яких можна вважати стратегію підвищення якості податкового адміністрування, наявність зв'язку якого з ключовими параметрами конкурентоспроможності країни (інституційне та макроекономічне середовище, ефективність ринку товарів і послуг та ринку праці, розвиток фінансового ринку) підкреслює С. Метьюз [3].

Побудова оптимальної системи податкового адміністрування має забезпечувати досягнення цілей різних суб'єктів податкового процесу, оскільки для платника податків має значення не лише розмір встановлених податкових ставок, а й простота процедури сплати податків, яка впливає на привабливість вибору країни податкової реєстрації у контексті міжнародної податкової конкуренції, у той час як з точки зору держави в особі податкових органів першочерговим завданням є забезпечення повноти податкових надходжень, що сплачуються до бюджетів різних рівнів у межах окремої країни.

Метою дослідження є визначення показників якості податкового адміністрування та дослідження його впливу на податкову конкурентоспроможність країни з точки зору зростання податкових баз за рахунок мобільних факторів виробництва.

Результати дослідження. Якість системи податкового адміністрування пропонується оцінювати шляхом розрахунку інтегрального показника. У контексті даного дослідження першочергове значення має визначення якості системи податкового адміністрування з позиції платника податків, що зумовлює вибір показників для проведення оцінювання. Для розрахунку інтегрального індексу якості податкового адміністрування в Україні було обрано дев'ять показників у відповідності до наявної статистичної інформації органів податкової служби України [7] та даних Світового банку [5] (табл.1).

Таблиця 1 – Показники якості системи адміністрування податків [складено автором]

Показник	Вплив динаміки показника на якість податкового адміністрування
Оцінка якості податкового адміністрування платниками податків	Прямий
Оцінка організації процесу адміністрування податків співробітниками податкових органів	Прямий
Час на підготовку і сплату податків	Обернений
Кількість податкових платежів	Обернений
Частка прострочених податкових декларацій	Обернений
Кількість планових податкових перевірок	Обернений
Кількість позапланових податкових перевірок	Обернений
Кількість судових позовів платників податків про визнання недійсними рішень податкових органів	Обернений
Частка донарахувань, штрафів та примусово стягнутого податкового боргу у загальній сумі податкових надходжень	Обернений

Показники, які враховуються при побудові індексу якості податкового адміністрування, характеризуються різними одиницями виміру, тому для проведення розрахунків необхідно провести їх нормалізацію. Враховуючи той факт, що динаміка складових має різнонаправлений вплив на зміну загального значення індексу якості податкового адміністрування, а також неможливість визначення оптимального рівня

більшості показників, було використано мінімаксний метод нормалізації, застосування якого передбачає поділ показників на стимулятори, зростання значень яких призводить до збільшення інтегрального показника (прямий вплив) та дестимулятори, зростання яких спричиняє зниження інтегрального показника (обернений вплив). У результаті застосування даного методу, показники набувають значення 1 при їх найкращому рівні та 0 при найгіршому рівні (табл. 2). Розрахунок інтегрального індексу якості податкового адміністрування проводиться шляхом додавання нормалізованих показників, що дало змогу отримати такі результати:

Таблиця 2 – Динаміка показників та інтегрального індексу якості системи адміністрування податків в Україні у 2005-2013 рр. [авторські розрахунки]

Показник	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Час на підготовку і сплату податків	0,00	0,00	0,00	0,73	0,80	0,84	0,84	0,94	1,00
Кількість податкових платежів	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,10	0,10	1,00	1,00
Частка прострочених податкових декларацій	0,00	1,00	0,97	0,92	0,90	0,88	0,97	0,96	0,98
Кількість планових податкових перевірок	0,00	0,26	0,37	0,54	0,58	0,60	0,78	0,93	1,00
Кількість позапланових податкових перевірок	0,31	0,30	0,08	0,00	0,16	0,06	0,90	0,90	1,00
Кількість судових позовів платників податків про визнання недійсними рішень податкових органів	1,00	0,90	0,59	0,41	0,25	0,00	0,70	0,55	0,21
Частка донарахувань, штрафів та примусово стягнутого податкового боргу у загальній сумі податкових надходжень	0,00	0,20	0,67	0,57	0,60	0,60	0,82	0,90	1,00
Оцінка якості податкового адміністрування платниками податків	0,81	0,47	0,87	0,54	0,46	0,30	0,47	0,39	0,45
Оцінка організації процесу адміністрування податків співробітниками податкових органів	0,94	1,00	0,68	0,68	0,75	0,60	0,18	0,10	0,10
Індекс якості податкового адміністрування	3,06	4,13	4,22	4,39	4,50	3,98	5,75	6,66	6,74

З метою визначення доцільності використання якості податкового адміністрування як інструмента міжнародної податкової конкуренції доцільним є дослідження існування зв'язку між індексом якості податкового адміністрування та показниками, що характеризують динаміку мобільних податкових баз, а саме – обсягом прямих іноземних інвестицій в Україну, загальною кількістю суб'єктів оподаткування в країні (відображають зміну динаміки податкових баз при оподаткуванні доходів, прибутку та капіталу) та сальдо міждержавної міграції (є фактором, що впливає на динаміку податкових баз при оподаткуванні праці). Оцінювання було проведено шляхом розрахунку кореляційних зв'язків між індексом якості податкового адміністрування та зазначеними показниками (табл. 3). У результаті розрахунків було виявлено, що зростання якості податкового адміністрування в Україні тісно пов'язано зі збільшенням обсягу прямих іноземних інвестицій (що обумовлює розширення обсягів господарської діяльності юридичних осіб та, відповідно, зростання податкової бази та суми сплачених податків до бюджету країни), зростанням загальної кількості суб'єктів господарювання (збільшення кількості зареєстрованих платників податків є однією з передумов

Я. В. Самусевич **Визначення ролі податкового адміністрування у формуванні податкової конкурентоспроможності країни**

зростання обсягу податкових надходжень), та збільшенням притоку населення в Україну (що призводить до зростання податкових надходжень за рахунок оподаткування фізичних осіб).

Таблиця 3 – Результати оцінювання зв'язку між індексом якості податкового адміністрування та показниками розвитку економіки України, що визначають зміну обсягів податкових баз [авторські розрахунки]

Показники, що обумовлюють динаміку податкових баз	Зв'язок з індексом якості податкового адміністрування
Обсяг прямих іноземних інвестицій	0,8820
Кількість суб'єктів господарювання	0,8569
Сальдо міждержавної міграції	0,8088

Наступним етапом дослідження є проведення аналізу для групи країн, що дозволяє одночасно оцінити взаємодію систем податкового адміністрування кількох країн з точки зору їх конкурентоспроможності. Для проведення аналізу було сформовано вибірку даних для 10 країн Центральної та Східної Європи, які є близькими за рівнем економічного розвитку (Болгарія, Чеська Республіка, Естонія, Угорщина, Латвія, Литва, Польща, Румунія, Словаччина, Україна) за період 2005-2013 рр. Враховуючи обмеженість наявної статистичної інформації щодо показників адміністрування податків у розрізі країн, індекс якості податкового адміністрування було розраховано на основі трьох показників – кількість годин, витрачених платниками податків на підготовку та сплату податків, кількість податкових платежів протягом року, відношення сум донарахувань, штрафів та примусово стягнутого податкового боргу до сум податкових надходжень. Джерелами статистичної інформації є база даних Світового банку [5] та інформаційні матеріали Організації економічного співробітництва та розвитку [4]. Нормалізацію показників було проведено мінімаксимним методом з визначенням максимального та мінімального значення показників в цілому по сукупності країн за період дослідження з метою врахування не лише динаміки показника, а й диференціації його рівня між країнами. Результати розрахунку інтегрального індексу податкового адміністрування у розрізі країн Центральної та Східної Європи представлено в табл. 4.

Таблиця 4 – Динаміка індексу якості податкового адміністрування у країнах Центральної та Східної Європи у 2005-2013 рр. [авторські розрахунки]

Країна	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Болгарія	2,29	2,42	2,51	2,43	2,42	2,45	2,49	2,53	2,52
Чеська Республіка	2,12	2,23	2,33	2,58	2,67	2,70	2,73	2,79	2,79
Естонія	2,95	2,97	2,97	3,00	2,95	2,93	2,94	2,94	2,95
Угорщина	2,76	2,76	2,75	2,75	2,76	2,78	2,78	2,79	2,77
Латвія	2,60	2,76	2,78	2,75	2,77	2,76	2,78	2,78	2,78
Литва	2,81	2,84	2,83	2,79	2,80	2,81	2,83	2,82	2,82
Польща	2,57	2,57	2,57	2,57	2,58	2,67	2,68	2,77	2,76
Румунія	2,02	2,02	2,02	1,97	1,99	1,97	1,97	2,49	2,51
Словаччина	2,45	2,46	2,45	2,45	2,43	2,38	2,42	2,48	2,46
Україна	0,00	0,14	0,47	1,01	1,09	1,22	1,37	2,27	2,39

Оцінене значення кореляції між індексом якості податкового адміністрування,

розрахованого для України на базі трьох показників, та попередньо розрахованого індексу якості податкового адміністрування на базі дев'яти показників, становить 0,9142, що свідчить про здатність звуженого індексу повною мірою відобразити функціонування системи податкового адміністрування.

Результативним показником, який відображає мобільність податкових баз між країнами, у даному дослідженні виступає частка прямих іноземних інвестицій, що надійшли в окрему країну, у сумарному обсязі надходжень прямих іноземних інвестицій до вибірки країн у розрізі років. Даний показник ілюструє результати податкової конкурентної боротьби між країнами за мобільний капітал. При розрахунку було оцінено також вплив показника відкритості економіки (за методологією Світового банку показник розраховується як частка сумарного обсягу експорту та імпорту товарів і послуг у ВВП країни) на розподіл прямих іноземних інвестицій, що дозволило врахувати відмінності між досліджуваними країнами з точки зору їх орієнтації на здійснення зовнішньоекономічної діяльності (рівень партнерських економічних відносин з іншими країнами).

Для оцінювання зв'язку було обрано PMG-метод, який дозволяє виявити довгостроковий загальний ефект впливу якості податкового адміністрування на розподіл прямих іноземних інвестицій для групи країн, а також надати середню оцінку зв'язку між показниками в короткостроковому періоді. Оцінювання було проведено за допомогою програмного забезпечення Stata 12.0.

Таблиця 5 – Результати оцінювання впливу індексу якості податкового адміністрування на розподіл прямих іноземних інвестицій у країнах Центральної та Східної Європи [авторські розрахунки]

Змінна	Вплив на частку прямих іноземних інвестицій			
	Довгостроковий ефект		Короткостроковий ефект	
	Коефіцієнт	Стандартна похибка	Коефіцієнт	Стандартна похибка
Індекс якості податкового адміністрування	0,0708*** (6,37)	0,0111	-0,2938 (-1,28)	0,2294
Відкритість економіки	0,0004*** (2,71)	0,0001	0,0009 (0,62)	0,0015

Примітка: *** статистична значимість на рівні 1%; в дужках представлено абсолютне значення t-статистики

Отримані результати (табл. 5) дають змогу стверджувати про існування статистично значимого позитивного впливу підвищення якості податкового адміністрування на зростання частки прямих іноземних інвестицій у країнах Центральної та Східної Європи у довгостроковій перспективі – підвищення індексу якості податкового адміністрування на 1% обумовлює зростання частки прямих іноземних інвестицій на 0,07% з ймовірністю 99%. При цьому відкритість економіки виступає фактором-підсилювачем виявленого ефекту. У той же час оцінка короткострокового ефекту для досліджуваної групи країн не дозволила отримати статистично значимі результати, що є свідченням того факту, що результат від удосконалення системи податкового адміністрування є відстроченим у часі, тому даний показник як інструмент податкової конкуренції має стратегічний, а не тактичний характер.

Висновки і перспективи подальших наукових розробок. Оцінювання якості податкового адміністрування для України передбачало визначення інтегрального

індексу, який включає дев'ять показників, що характеризують різні аспекти взаємовідносин податкових органів з платниками податків. Розраховані значення коефіцієнтів кореляції індексу якості податкового адміністрування з рядом макроекономічних показників свідчать про наявність позитивного статистично значимого зв'язку між підвищенням якості податкового адміністрування та зростанням обсягу мобільних факторів виробництва в Україні.

Оцінювання впливу звуженого індексу якості податкового адміністрування на рух мобільних факторів виробництва в країнах Центральної і Східної Європи проводилося з використанням у якості результативного показника частки прямих іноземних інвестицій, залученої окремою країною, у загальному обсязі прямих іноземних інвестицій, що надійшли до вибірки країн у відповідному періоді. У результаті оцінювання було виявлено, що у довгостроковому періоді зростання індексу якості адміністрування податків у країні на 1% призводить до збільшення частки прямих іноземних інвестицій, що залучаються в її економіку, на 0,07% в середньому, що свідчить про актуальність врахування податкового адміністрування як інструмента податкової конкуренції у контексті функціонування податкової системи держави.

Література

1. *Enss, P.* Tax Competition and Equalization with Assymmetric Regions [Electronic source] / P. Enss. – Access mode: <http://libra.msra.cn/Publication/5646995/tax-competition-and-equalization-with-asymmetric-regions>.
2. *Fernandez, G.* Strategic Tax Competition with a Mobile Population [Electronic source] / G. Fernandez. – Access mode: <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/semi/semi050402.pdf>.
3. *Matthews, S.* . What is a “competitive” tax system? [Electronic source] / S. Matthews – Access mode: <http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0vmd4kj-en>.
4. Tax Administration 2013: Comparative information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing [Electronic source] – Access mode: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200814-en>.
5. The World Bank [Electronic source]. – Access mode: <http://data.worldbank.org/indicator>.
6. Wilson, J. Theories of Tax Competition / J. Wilson // National Tax Journal, 1999. – Vol. 52. – No. 5. – Pp. 269-304.
7. Статистичні показники діяльності Державної фіскальної Служби [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Державної Фіскальної Служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>.

Отримано 14.10.2014 р.

Определение роли налогового администрирования в формировании налоговой конкурентоспособности страны

ЯРИНА ВАЛЕНТИНОВНА САМУСЕВИЧ*

** аспирант кафедры банковского дела ГВУЗ «Украинская академия банковского дела Национального банка Украины»
ул. Петропавловская, 57, г. Сумы, 40000, Украина,
e-mail: yarina.samusevych@yandex.ru*

С целью определения целесообразности использования качества налогового администрирования как инструмента налоговой конкуренции возникает необходимость идентификации его связи с показателями динамики налоговых баз. Проведенное исследование позволило разработать индекс качества налогового администрирования, который характеризует привлекательность налоговой системы страны с позиции налогоплательщика. Результаты расчетов, направленных на выявление связи между уровнем качества налогового

**Iaryna V. Samusevych Identification the Role of Tax Administration
in the Formation of Tax Competitiveness of the Country**

администрирования и динамикой мобильных факторов производства, проведенные для Украины и в разрезе группы стран Центральной и Восточной Европы, позволили выявить наличие долгосрочного положительного влияния качества налогового администрирования на налоговую конкурентоспособность страны, что свидетельствует о целесообразности учета качества налогового администрирования в процессе оценки налоговой привлекательности страны.

Ключевые слова: налоговая конкуренция, налоги, налоговое администрирование, прямые иностранные инвестиции

**Identification the Role of Tax Administration
in the Formation of the Tax Competitiveness of the Country**

IARYNA V. SAMUSEVYCH*

** Postgraduate student of Department of banking of Ukrainian Academy of Banking of National Bank of Ukraine, Petropavlivska Street, 57, Sumy, 40000, Ukraine,
e-mail: yarina.samusevych@yandex.ru*

Manuscript received 14 October 2014.

In order to determine the feasibility of using the quality of tax administration as a tool of international tax competition, it is necessary to research its relationship with indicators of the dynamics of mobile tax bases. Conducted research led to develop a tax administration quality index, which characterizes the attractiveness of the tax system of country from the standpoint of the taxpayer. Calculations performed to determine the connection between the quality of tax administration and the movement of mobile factors of production for Ukraine and group of countries of Central and Eastern Europe allowed to identify the presence of long-term impact of the quality of tax administration on tax competitiveness of country, which proves the relevance of the use of the quality of tax administration as a part of country tax attractiveness.

Keywords: foreign direct investments, tax, tax administration, tax competition

JEL Codes: E22, E62, H31, H32

Tables: 3; References: 7

Language of the article: Ukrainian

References

1. Enss, P. (2008). Tax Competition and Equalization with Asymmetric Regions. *Microsoft Academic Search*. Available at: <http://libra.msra.cn/Publication/5646995/tax-competition-and-equalization-with-asymmetric-regions>.
2. Fernandez, G. (2001). Strategic Tax Competition with a Mobile Population. *Depeco. Econo.* Available at: <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/semi/semi050402.pdf>.
3. Matthews, S. (2011). What is a “competitive” tax system? *OECD Taxation Working Papers*, No. 2. Available at: <http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0vmd4kj-en>.
4. OECD (2013). Tax Administration 2013: Comparative information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing. Available at: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200814-en>.
5. The World Bank (2014). [Proceedings official site]. Available at: <http://data.worldbank.org/indicator>.
6. Wilson, J. (1999). Theories of Tax Competition. *National Tax Journal*, Vol. 52, No. 5, pp. 269-304. Available at: [http://ntj.tax.org/wwtax%5Cntjrec.nsf/782D57666F1C796985256AFC007F17B9/\\$FILE/v52n2269.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax%5Cntjrec.nsf/782D57666F1C796985256AFC007F17B9/$FILE/v52n2269.pdf).
7. Statistical Indicators of State Fiscal Service activity (2014) [Proceedings official site] / State Fiscal Service of Ukraine. Available at: <http://sfs.gov.ua/>.