

The modern tendencies of the financial providing of agriculture are considered in the article, the complex of problems is selected in relation to satisfaction of necessities of industry in credit resources and directions activation of processes are certain on their bringing in.

Одержано 5.10.12

УДК 657

О.Б. Пугаченко, доц., канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах

У статті розглянуто практику діяльності податкових органів у різних країнах. Виділено особливості здійснення податкового контролю у деяких зарубіжних країнах. Узагальнено позитивні риси діяльності закордонних податкових органів і наведено ті, що можуть бути корисними при впровадженні у вітчизняну практику.

податкові органи, податковий контроль, діяльність податківців, закордонний досвід, вітчизняна практика

На офіційному сайті Державної податкової Адміністрації вказано, що на сьогоднішній день в Україні створено податкову систему, яка за своїм складом та структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн. Закони з питань оподаткування розроблено з урахуванням норм європейського податкового законодавства, а також аспектів податкової політики ГАТТ/СОТ та інших міжнародних економічних організацій. Проте, практика, з якою стикаються суб'єкти підприємницької діяльності при здійсненні податкового контролю в Україні та у зарубіжних країнах, суттєво відрізняється.

Проблеми та перспективи діяльності податкових органів у зарубіжних країнах постійно обговорюються у наукових колах, на міжнародних зустрічах, конференціях, семінарах і брифінгах. Практика застосування контрольних дій у зарубіжних країнах надзвичайно цікава та корисна не лише дослідникам, а й фахівцям обліково-контрольних служб підприємств, працівникам органів ДПС та всім суб'єктам підприємницької діяльності. Проте, незважаючи на постійний інтерес до даного питання, все ще залишаються невирішені проблеми, а вивчення досвіду зарубіжних країн може реально допомогти й українській податковій системі при удосконаленні діяльності податкових органів.

Метою даної статті є огляд та узагальнення діяльності податкових органів у різних країнах світу та виокремлення позитивних рис задля впровадження їх у вітчизняну практику роботи ДПС.

Останні десятиліття в найбільш економічно розвинених країнах світу часто називають періодом «податкового вибуху». Вирішення цілого ряду складних соціальних проблем, фінансування крупних загальнонаціональних програм, забезпечення ефективного функціонування інститутів влади і основних державних структур викликали стійку тенденцію постійно зростаючого втручання держави в господарське життя, яке здійснюється, зокрема, через жорстку податкову політику і

удосконалення системи збору податків [2, с. 146].

При аналізі діяльності податкових органів у зарубіжних країнах необхідно виділити кілька базових принципів на яких будується податкова система, зокрема:

- побудова відносин між платником податків і податковими органами на принципах рівноправності і балансу прав і обов'язків сторін;
- відповідність засобів поставленим цілям. Відбір об'єктів здійснюється з позиції високої ймовірності виявлення порушень і, отже, збільшення обсягу донарахувань;
- невідворотність покарання. Будь-які спроби обману держави з боку платника податків будуть виявлені і приведуть до несприятливих наслідків.

У багатьох країнах співпраця з органами контролю відбувається за рахунок вдосконалення взаємовідносин платника податків та податкових органів. Більшість країн з розвиненим податковим адмініструванням прийшло до висновку, що побудова податкових правовідносин на основі зазначених вище принципів позитивно впливає на підвищення законослужняності платників податків, добровільну сплату ними податків і в кінцевому рахунку на податкові надходження.

Крім того, рівень добровільного дотримання податкового законодавства росте за рахунок роботи над правовою грамотністю і інформованістю суспільства, впровадження на рівні громадянського обов'язку в свідомість громадян виконання податкових зобов'язань.

Стандарт обслуговування платників податків Служби внутрішніх доходів Ірландії гарантує: послідовність, справедливість і конфіденційність; ввічливість і люб'язність у спілкуванні; достовірність інформації та право платника податків на скарги, перевірки і апеляції.

Хартія прав платників податків податкової служби Австралії проголошує неупередженість спілкування, перевірку дій служби, пояснення прийнятих рішень, чесність і професіоналізм у веденні справ. Підвищена увага за кордоном приділяється створенню умов, за яких зростає рівень добровільного дотримання платниками податків податкового законодавства.

На думку фахівців податкових органів Швеції, добровільна сплата податків досягається за рахунок: налагодженого апарату контролю, що характеризується профілактикою, точністю та передбачуваністю; довіри платників податків, впевнених у гарній роботі податкової системи та виконанні податковими органами своїх завдань; введення доступних для розуміння правил оподаткування.

У Великобританії, крім принципів справедливості, сприяння і ясності, особлива увага приділяється якості обслуговування платників податків.

У Бельгії, за бажанням платника податків, податкові органи допомагають йому визначити перелік податків та платежів, які йому необхідно сплачувати. В Україні платник податків повинен самостійно визначати, які податки та платежі, відповідно до законодавства він має сплачувати. Це в свою чергу доволі часто призводить до ситуації, коли сумлінному платнику податків призначаються штрафні санкції за податками, що не були визначені та сплачені ним не з метою ухилення від оподаткування, а по незнанню. Це викликає у платника податків почуття несправедливості та недовіру до податкової служби [1].

Однією з поширених форм діяльності податкових органів в іноземних податкових системах є інститут попереднього податкового регулювання. Його сенс полягає в узгодженні платником податків з податковим органом податкових наслідків угод, питань ціноутворення, розподілу прибутку, інвестиційних проектів, інших господарських операцій до їх фактичного здійснення. У західноєвропейських країнах

дані відносини оформляються у формі: укладення податкових угод; отримання індивідуальних консультацій.

Згідно з положеннями Зводу фіскальних процедур Франції фіскальний рескрипт дає платнику податків право направити у фіскальний орган запит про правомірність планованої операції. Таким чином, він використовує право отримати податкову консультацію до укладення контракту. Прийняте податкове рішення є обов'язковим як для податкових органів, так і для платника податків, і зміні не підлягає. У разі відсутності відповіді у передбачені терміни платник податків здійснює дії з позиції їх повної правомірності, при цьому в майбутньому податкові органи не вправі розглядати дану угоду як правопорушення.

Аналогічна процедура є в США. Її реалізація відбувається двома способами. Перший – це тлумачення публікуються податковим органом нормативних актів. Другий – письмові відповіді податкового органу платнику податків, який звернувся з попереднім запитом по угоді, яку він має намір укласти.

В Ізраїлі можна звертатись за консультацією до укладання угоди, під час і після його вчинення, при цьому головна умова – подати прохання про податкове вирішення до терміну здачі річного звіту.

У Німеччині процедура рескрипту обмежена консультуванням платників податків з питань оподаткування заробітної плати, митних зборів чи оцінки фактичних ситуацій у зв'язку з проведенням фіскального контролю. Опубліковані позиції, висловлені податковою адміністрацією, стають обов'язковими для неї, але при цьому не накладають обмежень на суд.

Висновок податкових угод можна розглядати як свого роду гарантію в стосунках платника податків та держави, а їх відсутність може перетворити податковий контроль в знаряддя свавілля і важіль тиску на сумлінного платника податків [4, с. 198-199].

Податкове законодавство багатьох західних країн відрізняється детальним доопрацюванням. При цьому податкове право займає особливе місце в загальній системі прав цих держав. Найважливішим аспектом податкового законодавства є те, що в ньому не діє принцип презумпції невинності і вага доказів при розгляді судових позовів за податковими справами завжди лежить на платниках податків. Обвинувачений (підозрюваний) при цьому не має права на відмову від дачі свідчень, які можуть бути використані проти нього в ході судового розгляду. Схожі правові норми діють у США, Франції, Німеччині, Швейцарії та деяких інших країнах.

У податковому законодавстві передбачені істотні виключення з громадянських прав і свобод, які задекларовано в конституціях багатьох країн: недоторканність житла, таємниця листування та ін. За твердженнями західних спеціалістів, дії влади, які в деяких випадках класифікуються як «втручання в приватне життя», в податковому праві розглядається як норма. Наприклад, при заповненні податкової декларації платник податків зобов'язаний повідомити відомості не лише про фінансове положення своєї сім'ї, а також про стан здоров'я, внески у фонди різних суспільних і політичних організацій та будь-які інші відомості, які податкові органи будуть вважати необхідними для нарахування суми податку. Так, у Швейцарії в податковій декларації вказуються дані про рухоме і нерухоме майно (по відношенню до автомобіля – марка, рік придбання, ціна), про наявність дорогоцінностей (вироби із золота, діамантів і т.п.), ощадні книжки із зазначенням номера, залишків вкладів, назв банків і т.д. [2, с. 147].

У багатьох країнах активно застосовується процедура «візиту і конфіскації», яка полягає у наділенні співробітників податкових відомств правом проводити обшуки за наявності дозволу судової влади. Дозвіл дозволяє проникати в торгові і приватні приміщення, збирати інформацію і документи, здатні довести дане шахрайство: таємна

або фіктивна діяльність, приховування або передача доходів, фальсифікація в податковій пільзі.

Окремим напрямком підвищення ефективності податкового контролю в зарубіжних країнах є координація дій різних органів державної влади та розробки комплексних методів протидії відходу від сплати податків і зборів та виконання положень податкового законодавства.

У порівнянні з розвиненими зарубіжними країнами, стан податкової системи Росії характеризується низьким збиранням податків і податкових зборів. Перш за все, це пов'язано з недисциплінованістю платників податків і замалою податковою культурою. Недостатньо ефективна і діяльність податкових органів. Частими є факти необґрунтованого притягнення платників податків до відповідальності та порушення порядку провадження у справах про податкові правопорушення.

Партнерами італійських податкових органів в обміні інформацією є: торговельна палата промисловців, ремісників і працівників аграрного сектору; податкова поліція; податковий архів і картотека платників податків; відомство автомобільного реєстру цивільних транспортних засобів.

У Фінляндії ведеться розширений банк даних податкової служби, сформований і поповнюваний загальнодоступною інформацією. У зазначеній базі містяться дані кредитних бюро, аудиторів, реєстрів акціонерів компаній, кадастру об'єктів нерухомості, інформація про пайовиків, директорів, керуючих та інших фінансово відповідальних особах. Фінськими податковими органами ведеться активна боротьба з економічними злочинами. Вся робота по виявленню незаконних угод і структур ведеться через перевірки конкретних громадян, що входять в певні групи ризику, і відстеження їх персональних зв'язків.

Значні зусилля в зарубіжних країнах спрямовані на спрощення умов оподаткування. Робота спрямована на позбавлення громадян від збирання і представлення інформації про самих себе в податкові органи і передачу цієї функції у відання податкових органів. Платникам податків залишається тільки сплатити податки у разі згоди з пред'явленої сумою податку. Даний спосіб втілюється у вигляді системи утримання податку у джерела виплати, яка вже давно й успішно застосовується практично у всіх європейських країнах.

При забезпеченні податкового контролю у відносинах платника податків та податкових органів важлива роль належить спеціалізованим фірмам – податковим агентам, які займаються підготовкою податкових декларацій. Всі країни намагаються створити для них пільгові умови, проводять державну політику, підтримуючу дану технологію обліку податків (коли платникам вигідно звернутися до податкового агента та податковим агентам вигідно здійснювати свій бізнес).

У США одна з найбільш великих компаній, що виконують послуги податкового агента, нараховує по країні більше 26 тисяч пунктів по консультуванню платників податків та надання послуг сприяння в заповненні податкових декларацій. В Австралії послугами податкових агентів користуються 75% платників податків.

Судова практика найкрупніших країн Заходу свідчить про те, що злочини в фінансовій сфері, у т.ч. і при податкових правопорушеннях, практично завжди є «консенсусними», тобто здійснюються за попередньою домовленістю сторін (наприклад, між суб'єктами оподаткування або між ними і корумпованими представниками влади). При цьому використовується як недосконалість законодавчих актів і «допомога» корумпованих чиновників, так і традиційні способи ухилення від сплати податків шляхом приховування прибутків, проведення складних міжбанківських комбінацій і багатоканального «просування» грошей в різні сфери тіньової економіки.

Спеціалісти відзначають складність документування і формування доказової бази подібних злочинів, оскільки основні учасники протиправних дій глибоко законспіровані, а їх дії, як правило, ретельно сплановані і добре організовані.

Тому в більшості західних країн податкові судові позови виключені із сфери майнових позовів і по суті прирівняні до карних справ. Відповідно, за навмисне приховування прибутків від оподаткування законодавством передбачені такі ж суворі покарання, як і за карні злочини.

Специфіка податкового законодавства і складність судового розгляду справ про правопорушення в податково-фінансовій сфері обумовили створення в деяких західних країнах, наприклад, в США і Німеччині, інституту «податкових судів», які, діючи в загальних рамках системи юстиції, займаються виключно розглядом позовів з податкових питань. В ці ж судові органи можуть бути оскаржені рішення податкових властей про застосування фінансових санкцій (про накладення штрафу, арешту на майно тощо).

Необхідно зазначити, що всеохоплюючий контроль над грошовими операціями населення зі сторони податкових служб, а через них і зі сторони правоохоронних органів, став можливим лише на основі бурного розвитку систем безготівкових розрахунків. Основною формою платежів в таких країнах, як США, Німеччина, Англія, Франція, Японія, Канада та ряді інших країн стало використання пластикових кредитних карток. В США, наприклад, лише 3% розрахунків за товари і послуги здійснюється за готівку. До початку 90-рр. на виплату заробітної плати через банківські рахунки було переведено 99% робочих і службовців в США і Канаді, 95% - в Англії [2, с. 150-151].

Зазначимо, що податкові служби в західних країнах у значній мірі наділені повноваженнями правоохоронних органів. Органи податкових розслідувань (слідчий апарат) по суті являють собою спеціалізовані поліцейські служби, які часто використовують при проведенні фінансових розслідувань такі специфічні методи, як негласне спостереження, опитування свідків із оточення підозрюваної особи, перевірка поштових відправлень і прослуховування телефонних розмов, залучення платних інформаторів. Співробітники органів податкових розслідувань часто проводять розслідування негласно, використовуючи в якості прикриття документи різних урядових і навіть приватних організацій.

Таким чином, наділення податкових служб західних країн деякими правами і функціями правоохоронних органів, зокрема створення в рамках цих служб підрозділів податкових розслідувань, які використовують специфічні методи роботи, характерні для спецслужб, дозволяє істотно підвищити ефективність фінансового контролю в області оподаткування. З іншого боку, тісна взаємодія податкових органів з правоохоронними та спецслужбами насамперед по лінії обміну інформацією сприяє помітній боротьбі з іншими, загальнокримінальними видами злочинності [2, с. 154].

В Європі активно функціонує Європейська організація податкових адміністрацій (ЄОПА), (анг. The Intra-European Organization of Tax Administration, IOTA) – міжурядова міжнародна організація, заснована на членстві податкових адміністрацій. Україна також є членом ЄОПА.

Членом ЄОПА може бути тільки податкова адміністрація. У ЄОПА існує два види членства – повноправне членство та асоційоване членство.

Повноправним членом ЄОПА може бути податкова адміністрація країни, офіційно визнаної Організацією Об'єднаних Націй, розташованої в європейському регіоні, що включає держави навколо Чорного моря і держави в західній частині Каспійського моря, починаючи з Азербайджанської Республіки і Республіки Вірменія

на півдні і закінчуючи Російської Федерацією на півночі.

Асоційованим членом ЄОПА може бути податкова адміністрація країни, офіційно визнаної ООН, розташованої за межами європейського регіону.

Повноправними членами ЄОПА є податкові адміністрації Австрійської Республіки, Боснії і Герцеговини, Великого Герцогства Люксембург, Угорщини, Грецької Республіки, Грузії, Ірландії, Італійської Республіки, Королівства Іспанія, Королівства Нідерландів, Королівства Норвегія, Королівства Швеція, Латвійської Республіки, Литовської Республіки, Королівства Бельгії, Королівства Данія, Португальської Республіки, Республік Азербайджан, Албанія, Білорусь, Болгарія, Ісландія, Казахстан, Кіпр, Македонія, Мальта, Молдова, Польща, Сербія, Словенія, Хорватія, Чорногорія, Румунії, Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії, Федеративної Республіки Німеччина, Російська Федерація, Словацької Республіки, Україна, Фінляндської Республіки, Французької Республіки, Чеської Республіки, Швейцарської Конфедерації та Естонської Республіки. Всього повноправними членами ЄОПА є 43 податкові адміністрації.

Єдиним асоційованим членом ЄОПА є податкова адміністрація Йорданського Хашимітського Королівства.

Європейська організація податкових адміністрацій, зокрема:

- надає сервіс кооперативної технічної допомоги, яку просять членами ЄОПА, готує і випускає підсумкові доповіді;
- проводить освітні семінари для членів ЄОПА, в ході яких розбираються окремі проблеми податкового адміністрування і оподаткування (трансфертне ціноутворення, оподаткування фінансових інструментів, шахрайство з ПДВ, застосування податкових угод, стягнення податків, податкові розслідування, ризик-менеджмент у сфері справляння податків, електронні засоби і техніки перевірок, роль засобів масової інформації та їх відносини з податковою адміністрацією тощо);
- надає майданчик для зустрічей груп членів ЄОПА (група по освіті платників податків та послуг, що надаються платникам податків, група по режиму великих платників податків та їх перевіркам, група по виявленню і запобіганню шахрайства з ПДВ, група по режиму специфічних галузей – будівельної галузі), які обговорюють питання, пов'язані з певними практичними аспектами податкового адміністрування (використання колл-центрів податковими адміністраціями, електронні податкові декларації та інші електронні сервіси, консультування платників податків та інші просвітницькі ініціативи, обмін інформацією, податкові гавані, схеми ухилення від податків, схеми уникнення податків та багато ін.);
- надає майданчик для діяльності робочих груп, які досліджують окремі проблеми податкового адміністрування і оподаткування, і випускає підготовлені ними підсумкові документи – доповіді (податкове освіта для молодих, піар і маркетинг в діяльності податкових адміністрацій і багато ін.) і довідники по найкращій практиці;
- видає щоквартальний журнал Tax Tribune (випускається з 1998 року);
- проводить адміністративні заходи (засідання Генеральної асамблеї, зустрічі Виконавчого комітету та форуми представників членів ЄОПА) і публікує підсумкові доповіді [3].

Участь України у Європейській організації податкових адміністрацій, дозволяє обмінюватись досвідом із провідними податковими адміністраціями Європи та сприяє співпраці вітчизняних податкових органів із зарубіжними колегами.

Не можна не сказати про важливість розвитку інформаційних технологій. Автоматизація форм податкового контролю дозволяє:

- скоротити трудомісткість аналітичної роботи;

- підвищити результативність проведених заходів податкового контролю за рахунок обґрунтованого відбору платників податків;
- знизити кількість податкових правопорушень;
- створити інформаційні ресурси для накопичення даних про податкові порушення та їх використання в подальшому.

Крім того, впровадження нових інформаційних технологій сприяє економії фінансових і тимчасових витрат у податковому процесі.

Практику діяльності податкових органів і методи податкового контролю зарубіжних країн, можна сміливо назвати універсальними, і використовувати їх для вдосконалення податкового контролю в Україні. Необхідно взяти на «озброєння» податковим органам України, такі напрями розвитку контролю:

- налагодження довірчих взаємин платника податків та податкових органів;
- робота над правовою грамотністю і інформованістю суспільства;
- налагодження попереднього податкового регулювання;
- узгодження платниками податків з податковими органами нових схем організації бізнесу;
- посилення координації дій різних органів державної влади та розробка комплексних методів протидії ухиленням від сплати податків і зборів та виконання положень податкового законодавства;
- спрощення умов оподаткування фізичних осіб шляхом позбавлення громадян від збирання і представлення інформації про самих себе в податкові органи, шляхом об'єднання баз даних різних відомств;
- автоматизація форм податкового контролю, поліпшення методик податкового контролю.

Позитивною рисою вже є те, що останнім часом збільшилась кількість контактів між податковими органами України та відповідними органами зарубіжних країн. Це призведе до обміну досвідом вітчизняних та закордонних працівників податкових органів, виявлення позитивних рис та впровадження їх у діяльність органів ДПС України.

Список літератури

1. Міжнародний досвід: адміністрування податків в Європі та в Україні // Електронний ресурс – http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id
2. Степанюк О.І. Відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення / Олександр Іванович Степанюк. – Тернопіль, 2001. – 160 с.
3. Web-представництво Європейської організації податкових адміністрацій // Електронний ресурс – <http://www.iota-tax.org/>
4. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран [Курс лекций] / Илья Ильич Кучеров. – М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. – 374 с.

О. Пугаченко

Деятельность налоговых органов в зарубежных странах

В статье рассмотрено практику деятельности налоговых органов в разных странах. Выделены особенности осуществления налогового контроля в некоторых зарубежных странах. Обобщены положительные черты деятельности зарубежных налоговых органов и приведены те, которые могут быть полезными при внедрении в отечественную практику.

O. Pugachenko

Business tax authorities in foreign countries

The article deals with the practice of the tax authorities in different countries. The peculiarities of tax control in some foreign countries. Generalized positive features of the foreign tax authorities and are those that can be useful in the implementation of national practice.

Одержано 27.09.12

УДК 657

І.В. Смірнова, Н.В. Смірнова, доц., канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

Гармонізація бухгалтерського та податкового обліку операцій з купівлі-продажу іноземної валюти

У статті розглянуто особливості відображення у фінансовому та податковому обліку операцій купівлі-продажу іноземної валюти, проведено їх порівняльний аналіз. Досліджено зміни, які відбулись у методиці відображення різниць між комерційним курсом придбання-продажу іноземної валюти та курсом Національного банку України у зв'язку із запровадженням Податкового кодексу України. З'ясовано особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку, у фінансовій та податковій звітності зміни балансової вартості іноземної валюти.

зовнішньоекономічна діяльність, бухгалтерський облік, податковий облік, іноземна валюта, балансова вартість іноземної валюти, валютний курс, курсова різниця

Активізація інтеграційних процесів в Україні та розвиток міжнародного співробітництва сприяє залученню іноземних інвестицій в економіку нашої держави і виходу вітчизняних підприємств на міжнародні ринки. Діяльність підприємств, що реалізується в процесі співпраці з іноземними контрагентами, відносять до зовнішньоекономічної. При розрахунках між резидентами та нерезидентами в межах торговельного обороту як засіб розрахунків згідно ст. 7 Декрету «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» [1] використовується іноземна валюта.

Згідно з п. 1 ст. 1 цього Декрету іноземна валюта - іноземні грошові знаки у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу; кошти у грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових (клірингових) одиницях, які перебувають на рахунках або вносяться до банківських та інших кредитно-фінансових установ за межами України.

Згідно п. 4 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [2] іноземна валюта - валюта інша, ніж валюта звітності.

У зв'язку з цим, у зовнішньоекономічній діяльності розрізняють близькі за значенням поняття: