

Міжнародний досвід організації податкової служби та його значення для України

Проведено комплексний аналіз організаційних аспектів діяльності податкових органів провідних країн світу та сформульовано пропозиції щодо залучення позитивного міжнародного досвіду організації податкової служби в Україну.

Ключові слова: податкова служба, податкові органи, міжнародний досвід, організаційна структура.

Проведен комплексный анализ организационных аспектов деятельности налоговых органов ведущих стран мира и сформулированы предложения по привлечению позитивного международного опыта организации налоговой службы в Украину.

Ключевые слова: налоговая служба, налоговые органы, международный опыт, организационная структура.

The complex analysis of organizational aspects of leading countries of the world tax organs activity is conducted. Suggestions for bringing in of positive international experience of tax service organization in Ukraine are set.

Keywords: таx service, tax organs, international experience, organizational structure.

Постановка проблеми. У провідних країнах світу системи оподаткування та податкові органи є одними із основних підвалин їх фінансових систем. Сучасні податкові системи є досить складними інституціями, зважаючи на широкий перелік інструментів адміністративно-правового та економічного впливу на соціально-економічне становище в державі. Звичайно, для організації процесу оподаткування необхідні спеціальні державні органи, які забезпечують дотримання податкових норм та реалізацію податкової політики держави. Податкова служба незалежної України щойно подолала двадцятирічний рубіж свого існування, розвиваючись і працюючи, як правило, за методом «спроб та помилок». Тому вивчення міжнародного досвіду організації податкових органів надасть можливість визначити можливі напрями вдосконалення їх діяльності в Україні.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Дано проблематика неодноразово піднімалася у працях вітчизняних вчених. Серед них окремо треба відзначити В. Андрущенка, О. Данілова, А. Крисоватого, Я. Лебедєвич, В. Мельника, І. Таранова, В. Федосова. В їх дослідженнях висвітлюються питання побудови організаційної структури та організації роботи податкових органів у зарубіжних країнах, а також окремі пропозиції щодо залучення їх досвіду в Україну. Проте серед науковців так і не склалася єдина точка зору щодо

необхідності використання багатьох здобутків міжнародної податкової практики. Зокрема, це торкається повернення податкової служби до структури Міністерства фінансів та функціонування податкової міліції в структурі податкових органів. Це зумовлює необхідність узагальнення організаційних особливостей податкових служб зарубіжних країн та обґрунтування можливості їх використання в Україні.

Метою даної **статті** є комплексний аналіз організаційних аспектів діяльності податкових органів провідних країн світу та формування на цій основі пропозицій щодо залучення позитивного міжнародного досвіду організації податкової служби в Україну.

Виклад основного матеріалу. Зважаючи на історичні, геополітичні та соціально-економічні умови розвитку, в різних країнах світу податкові служби доволі суттєво відрізняються як за організаційною структурою, так і за рівнем адміністративної відповідальності перед суспільством. У переважній більшості розвинених країн податкове відомство є структурним підрозділом міністерства фінансів, але це не включає певної автономності в здійсненні ним своїх функцій. Спільною рисою є той факт, що система податкових органів в розвинутих країнах побудована за територіальною ознакою.

У таблиці відображені назви податкових відомств окремих зарубіжних країн. Далі розглянемо особливості організації роботи податкових органів зарубіжних країн.

Значний вплив на результативність діяльності податкової служби здійснює модель її організаційної структури. На сьогодні таких моделей три: «за видами податків», функціональна та «за видами платників». Кожна з них має свої позитивні і негативні особливості, але еволюціонували вони від моделі «за видами податків» до функціональної, а від функціональної – до моделі «за видами платників». Негативом першої моделі вважається вузька податкова специалізація, другої – стандартизований підхід до обслуговування різних категорій платників, яким притаманні свої особливості. Великі надії покладаються на нещодавно розроблену модель «за видами платників», яка дозволяє врахувати особливості податкового адміністрування великого, середнього та малого бізнесу, а також фізичних осіб. Безперечно, вибір моделі організаційної структури податкової служби відбувається відповідно до стану соціально-економічного розвитку країни та потреб суспільства. Тому розбудова податкової служби в Україні насамперед потребує вивчення досвіду зарубіжних країн, податкові системи яких мають багатолітню історію.

МАКРОЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ СУЧАСНОЇ ЕКОНОМІКИ

Центральні органи закордонних податкових служб

№ з/п	Країна	Центральний податковий орган
1	Азербайджан	Міністерство податків
2	Австралія	Австралійське податкове управління
3	Білорусь	Міністерство по податках і зборах
4	Великобританія	Казначейство
5	Данія	Центральна митна та податкова адміністрація
6	Ізраїль	Міністерство фінансів
7	Іспанія	Податкове агентство
8	Казахстан	Податковий комітет Міністерства фінансів
9	Канада	Митне та податкове агентство
10	Киргизія	Державна податкова інспекція при Міністерстві фінансів
11	Нідерланди	Податкова та митна служба
12	Польща	Податкова палата при Міністерстві фінансів
13	Росія	Міністерство по податках та зборах
14	США	Служба внутрішніх доходів Міністерства фінансів
15	Узбекистан	Державний податковий комітет
16	Франція	Головне податкове управління Міністерства економіки, фінансів і бюджету
17	ФРН	Федеральне відомство з фінансів
18	Швеція	Агентство зі сплати податків

У Сполучених Штатах Америки процес оподаткування організують конгрес, Служба внутрішніх доходів, Податковий підрозділ і прокурорські відділи Міністерства юстиції, податкові суди [1, с. 6054]. Основні напрями податкової політики у США визначаються в результаті скоординованої діяльності податкової служби, казначейства і Міністерства фінансів.

Головним фіiscalним відомством є Міністерство фінансів – головна фінансова установа держави. Служба внутрішніх доходів (СВД) є структурним підрозділом Міністерства фінансів США, задекларованою місією якого є забезпечення американських платників податків послугами вищої якості через допомогу в роз'ясненні та виконанні податкових зобов'язань, а також застосування податкових законів належним чином і справедливо по відношенню до всіх. Стягнення податків має бути якомога економнішим під кутом зору менших затрат часу, фінансових, матеріальних і людських ресурсів. Діяльність СВД поєднує функції власне податкової служби і податкової поліції [2, с. 99].

Служба внутрішніх доходів США є центральним, але не єдиним податковим органом США, що безпосередньо реалізує фіiscalну функцію держави. У США як державі з федеральним устроєм фіiscalна система має три рівні:

1) на верхньому рівні – СВД, яка здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства і збиранням федеральних податків;

2) на середньому рівні – податкові служби штатів, так звані департаменти доходів, які збирають податки і збори, що вводяться законодавчими зборами штатів; департаменти доходів, які очолюються головами виконавчої влади штатів, тобто губернаторами, складаються з підрозділів, які вирішують питання ідентифікації та реєстрації платників податків, податкових декларацій і грошових переказів, розрахунків сум податків, їх примусового стягнення, надання допомоги платникам;

3) на нижньому рівні – місцеві податкові органи, що стягають податки, запроваджені місцевими органами влади [3, с. 1086].

Причому, як зауважує О. Мещерякова, навряд чи будь-яка інша державна установа в США може зрівнятися з податковою інспекцією за широтою наданих повноважень [4, с. 48].

Структура СВД складається з центрального апарату; семи регіональних управлінь; 62 податкових округів; 10 сервісних центрів електронної обробки даних. На початок 2004 року в системі СВД працювало 99 тис. осіб [2, с. 100].

СВД як структурний підрозділ Міністерства фінансів США має багато підрозділів. Основні з них такі: Служба обробки податкових декларацій (30 тис. службовців по всій країні); Служба перевірки податкових декларацій (35 тис. службовців); Служба стягнення податків (15 тис. службовців); Служба кримінальних розслідувань (приблизно 3 тис. службовців) – це силовий підрозділ СВД, який забезпечує примусове виконання податкових законів. Працівники служби називаються податковими агентами і наділені широкими слідчими повноваженнями, співпрацюють з місцевими прокурорськими органами, іноді взаємодіють із Федеральним бюро розслідувань [5, с. 134].

Порівнюючи організаційні аспекти побудови податкових служб США та України, можна зробити висновок про наявність незначних відмінностей у структурі центральних податкових відомств. Суттєвою відмінністю є визначення та організація пріоритетних напрямів їх діяльності. В Україні, безумовно, це контролюючий напрям, у США – масово–роз'яснювальний. Так, загальна кількість спеціалістів у США, які проводять навчання як з податковими інспекторами, так і з платниками податків, – 16 тис. осіб, що становить 15% від загальної чисельності працюючих податківців. В Україні зазначений показник становить приблизно 1,2 тис. осіб, або 1,9% відповідно [6, с. 112–113]. Отже, для вітчизняних реалій доцільно запозичити досвід США щодо організації консультаційно–навчальної роботи серед платників податків з реструктуризацією штатного розпису податкових органів в сторону збільшенням чисельності працівників відповідних підрозділів.

Зважаючи на євроорієнтацію нашої держави, особливо цікавим для України є європейський досвід організації податкових органів. Структура податкових служб у країнах Європи практично мало відрізняється, оскільки вони здійснюють подібні функції. Проте, звісно, існують і відмінності.

Як відмічає І. Таранов, податкова служба Німеччини у її сучасному стані може слугувати взірцем для інших країн [7, с. 131]. Спеціального податкового відомства по типу Державної податкової адміністрації України в Німеччині не існує. Функції податкових органів виконують федеральне і земельні відомства по фінансах, відповідно підпорядковані федеральному й земельному міністерствам фінансів. Така специфічна організаційна структура відображає федераційний устрій держави і неабиякий рівень автономності 16 федеральних земель. Адмініструванням податку на додану вартість, фіiscalними монополіями, митом і фінансовими взаємовідносинами з бюджетом Європейського Союзу відають федеральні фінансові органи, решту податків адмініструють земельні фінансові органи [2, с. 130].

У кожній федеральній землі є також Головне фінансове управління, яке одночасно підпорядковується федеральному і земельному міністерствам фінансів. Хоча Головному фінансовому управлінню безпосередньо підпорядковані місцеві податкові інспекції і митні органи, воно по своїй суті є посередницьким координуючим органом. Така своєрідна структура фінансово-податкових органів потребує широкого обміну інформацією між відповідними фіiscalними структурами та іншими державними відомствами. При цьому підпорядкованість податкових і митних органів міністерству фінансів забезпечує координацію їх діяльності та тісну взаємодію, що сприяє підвищенню ефективності кінцевого фіiscalного результату [2, с. 130].

Податкові органи земельного рівня повністю автономні від центрального апарату і мають свій директорат з функціями нагляду і спостереження. В податкових органах земельного рівня є відділи, які займаються питаннями податків і митниці. Вони мають загальну комісію, членами якої є представники податкової і митної служб, тому що податкові і митні питання тісно переплетені. Цей орган не має свого статуту. Перша перевага цього комітету полягає в тому, що спеціалісти податкової і митної служб мають можливість оперативно обмінюватися інформацією, що дуже важливо для своєчасного прийняття рішень [8, с. 213].

Головний функціональний і найбільш масовий структурний підрозділ податкової служби ФРН – податкова інспекція. Структура податкової інспекції складається з відділів, які поділяються за видами податків. Наявні відділи відсторочки платежів, реєстрації платників ПДВ, перевірки підприємств (великі підприємства перевіряються спеціалізованим підрозділом Головного фінансового управління), електронної обробки податкової інформації та автоматизованої системи контролю платників податків, оціночний відділ, що займається оцінкою майна, земельних ділянок, сільськогосподарських угідь, що

необхідно, зокрема, при розрахунку податку з спадщини. Залежно від кількості платників податків, яких обслуговує місцева податкова інспекція, при її керівнику можуть працювати також декілька спеціалістів з різних видів податків (радників та помічників). У складі податкової інспекції функціонує фінансова каса з штатом так званих конфіскаторів. Особливістю структури податкових органів Німеччини можна вважати наявність департаменту контролю за банківською діяльністю, який за своєю суттю є регулятивним відомством. У великих інспекціях існують відділи оподаткування юридичних осіб, слідчі та розшукові відділи [2, с. 131–132]. Спеціальної податкової поліції в Німеччині немає. У багатьох інспекціях існує відділ розслідування, а ухиленнями від сплати податків займається відділ штрафів [9, с. 269].

У зв'язку із запровадженням в Україні податку на нерухомість, а також податку на спадщину, рухоме майно та подарунки, доцільним буде запозичення досвіду Німеччини щодо створення та функціонування в податкових інспекціях відділу оцінки майна. До речі, для проведення податкової перевірки у ФРН залучаються три сторони: податковий інспектор, платник податку і його банк. Якщо платник податків та його банку відмовляються від надання необхідної інформації, податкові органи мають значні можливості для отримання дозволу суду про використання банківської інформації без дозволу платника та його банку [7, с. 134]. Для вітчизняної податкової практики позитивним є досвід Німеччини щодо проведення перевірки банківських рахунків у присутності платника податків – їх власника та обслуговуючого банку, що підвищує достовірність інформації про рух коштів по банківських рахунках з метою оподаткування.

Структура податкового відомства Франції в цілому схожа із структурою податкових органів інших європейських країн, але має свою специфіку. Вона полягає в тому, що ця структура є чотирирівневою: центральний рівень (один центральний апарат); регіональний рівень (20 регіональних служб); провінції (119 провінцій); місцеві податкові органи (блізько 900 служб) [10, с. 166, 182–185].

Податкова служба Франції знаходиться в складі Міністерства економіки, фінансів і бюджету. Адміністрування податків здійснюють Головне податкове управління та Головне управління мита та інших надходжень. Структурно Головне податкове управління складається з п'яти відділів:

- відділ підготовки законодавства (функції: розробка проектів законів та інших нормативних актів в сфері оподаткування);
- відділ загального управління податками (функції: забезпечення акумуляції податкових надходжень у державному бюджеті);
- відділ розгляду спорів (функції: розгляд скарг і підготовка матеріалів для кримінального переслідування за податкові правопорушення);
- відділ у справах земель і державного майна (функції: кадастрова оцінка земель, управління рухомим і нерухомим державним майном);

МАКРОЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ СУЧАСНОЇ ЕКОНОМІКИ

— відділ кадрів (функції: кадрове забезпечення податкової служби) [11, с. 111].

Сама податкова служба має структуровану вертикаль на кожному рівні. На центральному рівні є Генеральний податковий директорат, який поділений на служби. Головне митне управління організує роботу митних пунктів на кордонах Франції та всередині країни, забезпечує нагляд за додержанням державної заборони на продажу зброї, наркотиків і т. ін., а також здійснює санітарний контроль зовнішньої торгівлі. Головне управління обліку визначає обсяг державних доходів на основі даних про податкові надходження, що надходять від управління податків і мита, інших державних відомств.

Відмінною рисою організації французької податкової служби є те, що центральний податковий апарат має доступ до комп'ютерних баз даних податкових органів всіх рівнів. І навпаки, коли податкова інформація передається знизу наверх, то тут існує жорстка вертикаль, інформація з нижчого рівня повинна пройти через всі інстанції до центрального апарату. Запозичення такої практики в Україну дозволило б підвищити ефективність контролально-економічної роботи податкових органів, так як податкова інформація стає більш доступною і існує негласний нагляд вищих структур за її формуванням та використанням, що унеможливлює її перекручення та використання в корупційних схемах.

Чисельність працівників податкової служби Франції складає близько 80 тис. працівників, зайнятих у 830 податкових і 16 інформаційних центрах. Справляння податків регламентується податковим кодексом, який щороку уточнюють при затвердженні закону про бюджет із виданням відповідних коментарів [11, с. 115].

У Міністерстві фінансів Франції створено окреме управління для проведення аудиту великих підприємств. Крім цього, зазначені підприємства повинні відкривати свої офіси і мати штаб-квартири тільки у Парижі. Спеціалісти цього управління повинні знати англійську мову, тому що більшість цих підприємств ведуть свою бухгалтерію англійською мовою, і більшість контрактів укладаються ними також англійською мовою [12, с. 178–182].

Аналізуючи організацію діяльності податкової служби Франції, ми також можемо зауважити на її спрямуванні в бік навчально-консультаційної та масово-роз'яснювальної роботи. Широкого розповсюдження у французькій податковій практиці набула мережа телефонних довідкових служб та інформаційних пунктів, які працюють при різних громадських організаціях та державних структурах, зокрема меріях. Широко використовуються і телевізійні трансляції у режимі відповідь – за питання. Податкове відомство координує публікації оглядів та коментарів до податкового законодавства, довідникової літератури з питань оподаткування. Специфічною рисою є те, що податкові інспектори несуть відповідальність за розповсюдження окремих податкових декларацій серед платників.

Центральним органом сучасної податкової служби в Польщі є Податкова палата при Міністерстві фінансів, яка

займається питаннями податків і бюджету. Міністерство фінансів Польщі відповідає за формування податкової політики, розробку податкових законів та адміністрування податків і має у своєму складі наступні податкові підрозділи: управління непрямих податків; управління прямих податків; управління фінансового фіскального контролю, працівники якого розглядають апеляції на дії працівників місцевих податкових інспекцій; управління фіскального контролю, яке займається проведенням податкового аудиту, а також проводить навчання аудиторів; управління фінансової політики і аналізу, яке розробляє податкові законопроекти, а також частково допомагає інспекторам проводити аудит розрахунків з бюджетом [13, с. 45].

До функцій місцевих податкових інспекцій входить реєстрація та облік з метою оподаткування, нарахування і збір податків, кабінетний аудит, провадження кримінальних справ у сфері оподаткування. Місцеві податкові інспекції вважаються інстанціями першого ступеня, в яких приймаються первинні рішення по податках. Другим ступенем є фіскальні чи фінансові палати.

Підрозділи фіскального контролю проводять перевірки великих підприємств та промислових груп, спеціалізовані перевірки у сфері міжнародних зв'язків та зовнішньоекономічної діяльності, здійснюють нагляд за цінами, що контролюються державою [13, с. 47].

Зважаючи на вищевказане, можна відмітити, що принципові відмінності між функціонуючими підрозділами у структурі податкових служб Польщі та України немає. Вони різняться лише окремими посадами, а також окремими підрозділами, зокрема відділами громадської допомоги, обліку платежів із банківських карт та кримінально-бюджетним відділом. Такі підрозділи у складі вітчизняної податкової служби відсутні, проте наявні підрозділи податкової міліції, яких немає у Польщі.

Тому, на нашу думку, за доцільне вважаємо започаткування в Україну позитивного польського досвіду щодо створення та функціонування в структурі органів податкової служби відділів громадської допомоги платникам податків, що одразу дозволило б охопити два різнобічних аспекти організації оподаткування – як збільшення рівня мобілізації податкових платежів до бюджету, так і підвищення рівня добровільної сплати податків.

Висновки

Узагальнюючи викладений матеріал, можемо сформувати загальний висновок. Він полягає у тому, що в цілому організаційні аспекти діяльності податкових органів в Україні відповідають загальним стандартам розвинених країн, але не враховують сучасних перетворень і залишаються за межами останніх міжнародних тенденцій. Тому системне вивчення зарубіжного досвіду організації податкової служби та обґрунтоване використання його позитивних здобутків може бути дієвим напрямом підвищення ефективності вітчизняного податкового менеджменту. За необхідне вважаємо

виділити окрім елементі організації податкової служби в зарубіжних країнах, доцільність запровадження яких в Україну вважаємо обґрунтованою:

- поступове повернення податкової служби до структури Міністерства фінансів;
 - введення податкової міліції із структури органів податкової служби та введення її до системи правоохоронних структур із належним нормативно–правовим забезпеченням;
 - перехід від існуючої моделі організаційної структури органів податкової служби України (яка об'єднує риси моделей «за видами податків» та функціональної) до більш сучасної із об'єднанням рис моделей «за видами платників» та функціональної;
 - визначення пріоритетними консультаційно–навчальний та масово–роз'яснювальний напрями діяльності податкової служби України, поступово позбавляючи пріоритетності контролюючо–перевіркову роботу. Це потребуватиме реструктуризації штатного розпису вітчизняних податкових органів в сторону збільшення чисельності працівників відповідних підрозділів;
 - створення та функціонування в структурі органів податкової служби на обласному та місцевому рівнях відділів громадської допомоги платникам податків;
 - створення та функціонування в податкових інспекціях відділу оцінки майна у зв'язку із запровадженням в Україні податку на нерухомість, а також справлянням податку на спадщину, рухоме майно та подарунки;
 - підвищення ефективності організаційно–інформаційного забезпечення управлінської діяльності в системі податкових органів шляхом чіткої регламентації обміну інформацією між ними та відкритого доступу центрального податкового відомства до комп'ютерних баз даних податкових органів середнього та місцевого рівнів;
 - для підвищення достовірності інформації про рух коштів по банківських рахунках з метою оподаткування забезпечити проведення перевірки банківських рахунків у присутності платника податків – їх власника та обслуговуючого банку.
- Зважаючи на вищевказане актуальними для дослідження залишаються питання наукового, організаційно–правового

та матеріального забезпечення процесу залучення позитивного світового досвіду у діяльність українських податкових органів.

Література

1. Selected Federal Taxation Statutes and Regulations. – West Publishing Co., St. Paul, Minn, 1992. – P. 6054.
2. Андрушенко В.Л., Данілов О.Д. Податкові системи зарубіжних країн: Навчальний посібник / В.Л. Андрушенко, О.Д. Данілов. – К.: Комп'ютер прес, 2004. – 300 с.
3. Encyclopaedia Britannica in 30 Volumes. Volume 17. – 1997. – P. 1086.
4. Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира: Справочник / О.В. Мещерякова. – М.: Фонд «Правовая культура», 1995. – 240 с.
5. Податкові системи зарубіжних країн / За загальн. ред. М.Я. Азарова. – К.: «Видавничий дім »Комп'ютерпрес», 2004. – 240 с.: іл., табл.
6. Крисоватий А.І. Податкові системи зарубіжних країн: Навчальний посібник / А.І. Крисоватий. – Тернопіль: Економічна думка. – 2001 р. – 258 с.
7. Таранов І. Організація та повноваження служб податкового контролю Німеччини / І. Таранов // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2001. – №3 (13). – С. 131–138.
8. Morgan P Tax Prosedure and Tax Fraud in a Nutshell (Nutshell Series). 2nd ed. / West Information Pub Group. – 1998. – P. 213.
9. Лебедзевич Я.В. Світовий досвід організації податкового контролю / Я.В. Лебедзевич // Економічний вісник університету. Випуск №16/2. – Переяслав–Хмельницький, 2011. – С. 267–271.
10. Studies of International Fiscal Law. – London, 1995. – Р. 166, 182–185.
11. Налоговые системы зарубежных стран: Учебник для вузов / Под ред. проф. В.Г. Князева, проф. Д.Г. Черника. – М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1997. – 191 с.
12. Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податкова система та шляхи її реформування: Навчальний посібник / О.Д. Данілов, Н.П. Фліссак. – К.: Парламентське видавництво, 2001. – 216 с.
13. Tax Administration and Tax System in Poland // News Bulletin. Ministry of Finance. Warsaw. – 2000. – September.

П.Б. ЮР'ЄВА,
к.е.н., Національний університет Державної податкової служби України

Пріоритетні напрями формування сучасної торгової політики України

Стаття присвячена проблемі підвищення ефективності державної регуляторної діяльності у торговельній сфері України. У статті обґрунтовано стратегічні пріоритети торговельної політики у відповідності до етапу ринкових трансформацій та стану соціально–економічного розвитку країни. Визначено основні заходи щодо забезпе-

чення формування цивілізованого та ефективного внутрішнього споживчого ринку.

Ключові слова: торгівля, торговельна мережа, внутрішній споживчий ринок, торговельні відносини, державне регулювання торгівлі, торговельна політика.