

АНАЛІЗ ПОБУДОВИ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ ТА В УКРАЇНІ

Проаналізовано побудову та розвиток податкових систем провідних країн світу та України. Проведено порівняння поглядів сучасних зарубіжних та вітчизняних дослідників, нормативно-правових актів, які містять поняття та характеристику цього явища. Проаналізовано позитивний зарубіжний досвід, що може бути використаний в Україні для формування власної успішної стабільної податкової системи, котра належно розподіляє доходи і збори в державі, а також сприяє розвитку підприємництва та на цій основі забезпечує наповнення бюджету для вирішення обраних соціально-економічних завдань. Досліджено досвід роботи податкових органів зарубіжних країн у напрямі вдосконалення нормативно-правового забезпечення та формування податкових органів на національному рівні для побудови успішної податкової системи.

Ключові слова: податкова система, податкові органи, податки та збори, оподаткування, моделі податкових органів, бюджет.

Постановка проблеми. Практика свідчить, що досконалість створення прогресивної податкової системи та податкових органів у країні є однією з головних умов розвитку успішної країни.

Стан дослідження. Теоретичною базою для аналітичного осмислення вказаної теми є наукові праці таких вчених, як Т. Клишава, В. Копельчук, М. Кучерявенко, О. Пугаченко, Д. Черник, а також інших учених та практиків.

Метою статті є проведення аналізу міжнародної діяльності та зарубіжного досвіду з побудови та розвитку податкових систем у провідних країн світу.

Виклад основних положень. У різних країнах світу податкові системи відрізняються одна від одної за структурою, набором податків, зборів та обов'язкових платежів, методами їх справляння, податковими ставками, фіскальними повноваженнями органів різних рівнів влади, податковою законодавчою базою та податковими пільгами. Це закономірно, оскільки податкові системи формувалися та формуються під впливом різних економічних, політичних, соціальних та інших чинників. Вибір державою тієї чи іншої моделі організації податкових органів залежить від політичних особливостей, обраної структури органів виконавчої влади, а також історично сформованого

підходу до організації податкового адміністрування. Ми проаналізуємо податкові системи за допомогою структури органів влади у сфері фінансів та набору податків, зборів та обов'язкових платежів, які справляються у провідних країнах світу.

Податкова система – це сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, які справляються в установленому законодавством порядку. У ширшому розумінні податкова система представляється як регламентована нормами фінансового права, закріпленими в законах та інших нормативно-правових актах з питань оподаткування, сукупність податкових відносин, які опосередковуються фінансовими органами, що забезпечують адміністрування податків, і виявляються в конкретних формах оподаткування [1, с. 47]. Однією з характерних рис податкових правовідносин є його грошовий характер. Об'єктом правового регулювання виступають гроші у вигляді податкових надходжень з позиції саме публічно-правового регулювання. Приміром, С. Ципкін наголошував, що остаточною метою грошових відносин завжди є рух коштів, що і виникає з приводу коштів. Податкові правовідносини є публічними. Вони є формою реалізації імперативної фінансово-правової норми і реалізуються за принципом: команда (видавана державою) і виконання (яке здійснюють підлеглі суб'єкти податкового права) [2, с. 9–10]. Саме тому у системі органів, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави, податкові органи займають головне місце, оскільки контролюють своєчасне і повне надходження основної частини податків і зборів, що сплачуються на території держави.

Податкову систему України складають загальнодержавні та місцеві податки і збори. До загальнодержавних належать податки та збори, що є обов'язковими до сплати на всій території України, крім випадків, передбачених Податковим кодексом України [3, п. 9.1 ст. 9]. До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад [3, п. 10.1 ст. 10]. В Україні таким податковим органом є Державна фіскальна служба України. Державна фіскальна служба України (далі – ДФС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з право-

порушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [4, п. 1]. ДФС здійснює повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку територіальні органи [4, п. 7]. ДФС та її територіальні органи є органами доходів і зборів. ДФС під час виконання покладених на неї завдань взаємодіє в установленому порядку з іншими державними органами, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, тимчасовими консультативними, дорадчими та іншими допоміжними органами, утвореними Кабінетом Міністрів України, органами місцевого самоврядування, об'єднаннями громадян, громадськими спілками, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, профспілками та організаціями роботодавців, а також підприємствами, установами та організаціями [4, п. 8].

Податкова система визначається не лише сукупністю податків і зборів, а й принципами її побудови, які закріплені нормативно. Основою формування принципів оподаткування більшості країн світу, зокрема і України, подальшого розвитку теорії і практики побудови податкових систем стали принципи, узагальнені А. Смітом. Вони викладені у чотирьох основних правилах: 1) справедливості – яке стверджує загальність оподаткування і рівномірність його розподілу відповідно до доходів; 2) визначеності – час сплати податку, спосіб і сума платежу повинні бути точно і заздалегідь відомі платнику і не залежати від суб'єктивних факторів; 3) зручності – кожен податок повинен стягуватися у такий час і такий спосіб, які найзручніші для платника; 4) економії (раціональності) – будь-який податок повинен стягуватися так, щоб із доходів платника вилучалося якомога менше понад те, що надходить до державної скарбниці [1, с. 47–48]. Авжеж, запорукою ефективного функціонування податкової системи є належно сформована інституційна основа. Одним із основних інститутів, який здійснює реалізацію податкової системи, є орган виконавчої влади та податкового контролю.

Нині можна виокремити такі основні підходи до організації податкових органів у зарубіжних країнах. Функції податкових органів зазвичай покладаються або на структурний підрозділ міністерства фінансів (одне або декілька), або на самостійний орган виконавчої влади, який підпорядковується або тільки міністерству фінансів, або одночасно міністерству фінансів і незалежній раді [5].

Наприклад, у Німеччині податкові органи створені на федеральному рівні, а також на рівні земель (суб'єктів федерації), і повноваження з адміністрування щодо більшості податків віднесені

до компетенції земель. Досвід Італії цікавий тим, що адмініструванням податків займається три самостійні органи виконавчої влади: по-перше, власне податкові органи (Agenzia delle Entrate), по-друге, митні органи (Agenzia delle Dogane) – щодо митних зборів, а також акцизів і ПДВ, сплачуваних у зв'язку з імпортом товарів і послуг; по-третє, агентство, що займається нерухомістю та кадастровим урахуванням (Agenzia del Territorio), а окремі функції з податкового адміністрування передані для здійснення іншим органам і організаціям: приміром, примусовим виконанням обов'язку по сплаті законно встановлених податків займаються державні організації (наприклад, Equitalia spa), функція по боротьбі з ухиленням від сплати податків передана спеціальній податковій поліції (Guardia di Finanza) [6].

Модель, що припускає створення самостійного органу виконавчої влади, який звітує також перед спеціально створеною радою, реалізована в США, Великобританії, Канаді, Сінгапурі, Аргентині, Швеції. Порядок формування та повноваження відповідних рад значно відрізняється у різних державах, водночас об'єднує ці ради те, що вони здійснюють контроль за діяльністю податкового органу та (або) беруть участь у розробці стратегії його розвитку. Зазвичай, члени ради не є співробітниками податкового відомства і не беруть участь у діяльності податкових органів з податкового адміністрування. У багатьох державах (наприклад, Аргентина, Канада, Сінгапур) подібні поради були створені одночасно з реформою податкових органів, яка передбачала перехід в межах адміністрування податків від структурного підрозділу міністерства фінансів до окремого органу виконавчої влади [5].

Детальніше розглянемо побудову податкової систему таких країн, як США, Німеччина і Великобританія.

Німеччина (далі – ФРН) – батьківщина першої в світі наукової школи управління державними фінансами та фіскального адміністрування, так званої камералістики. ФРН – одна з найбільш розвинутих країн не тільки Європи, але й світу. У Німеччині законодавчо закріплено, що державні завдання мають розподілятися між федерацією і землями, які входять до її складу (тобто суб'єктами федерації). Відповідно до поділу функцій між федерацією і землями здійснюються витрати. Частина соціально-економічних функцій покладено також на місцевий рівень громади, до компетенції яких входить формування місцевих бюджетів. Бюджетна система ФРН загалом характеризується як кооперативна модель бюджетного федералізму, яка передбачає вирівнювання регіональних диспропорцій, активно скоординована співпраця центру і суб'єктів федерації у здійсненні ве-

ликих соціально-економічних програм, широке залучення регіональних властей до перерозподілу національного доходу. Тому податкова система орієнтована на забезпечення бюджетів доходами. Основною рисою німецької системи оподаткування є закріплене в Конституції положення, що регулює розподіл податкових доходів між бюджетами різного рівня. Притому, що кожен рівень влади уповноважений встановлювати і (частково субнаціонального рівня) адмініструвати податки і збори, значна частина податкових доходів перерозподіляється за затвердженими нормативами між бюджетами різних рівнів. Податки, надходження за якими підлягають розподілу між бюджетами, називають спільними податками. У податковій системі Німеччини можна виокремити чотири складових – спільні податки, федеральні податки, податки земель і податки громад (податки муніципальних утворень), а також церковний податок, що є окремим видом. Загальні правила, що діють для всіх видів податків, закріплені в Положенні про справляння податків, зборів і мита. У цьому документі визначається поняття податків, встановлюються базові визначення: платники податків, податкові органи, об'єкт оподаткування тощо, а також закріплюються основні права та обов'язки платників податків та податкових органів. Крім того, є спеціальні закони по кожному податку і всіх пов'язаних з ними питань [7].

У ФРН існує інститут податкових консультантів. Вони не числяться працівниками міністерства фінансів, але останнє видає їм ліцензію на право надання платних консультацій платникам податків. Професію консультанта вважають украй необхідною, оскільки німецьке податкове законодавство дуже заплутане. Річ у тім, що в ФРН немає податкового кодексу в його класичній формі на зразок податкових кодексів США чи Франції. Кодифікація податкових законів обмежена «Положенням про справляння податків, зборів і мита» [8].

Далі, розглянемо Сполучені Штати Америки (далі – США), які є федеративною державою, причому самостійність регіонального рівня (штатів) доволі висока, тобто штати володіють значними правами і можливостями регіонального управління. Федеральний уряд здійснює виконавчі функції, реалізує державну політику, що передбачає адміністрування федеральних фінансів (збирання податків, витрачання бюджетних коштів, управління державним боргом); управління персоналом федеральних відомств, менеджмент федеральною власністю, а також реалізацію програм фінансової підтримки штатів і місцевих органів самоврядування. Але основний структурний підрозділ США – це Служба внутрішніх доходів (Internal Revenue Service), декларована місія якої: «забезпечення американських плат-

ників 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» [9, с. 56].

Правовою основою побудови сучасної податкової системи США є федеральна Конституція США та конституції штатів, а також і правові акти, серед яких важливе місце займає Кодекс внутрішніх доходів (Податковий кодекс США). Служба внутрішніх доходів керується Кодексом внутрішніх доходів, який прийнятий конгресом США [9, с. 57].

Цікавою особливістю є те, що система організації державних фінансів не передбачає застосування поняття зведеного або консолідованого бюджету як предмета законодавчих актів, фінансово-економічного аналізу чи показника офіційної статистики. Всі ланки бюджетної системи США автономні, формально незалежні одна від одної [9, с. 68].

Варто зауважити, що перше місце за об'ємністю податкового законодавства загалом займає Великобританія. Податки виконують основну роль (близько 90%) у формуванні доходної частини англійського державного бюджету. Прибутковий податок (*income tax*) – фіскально й соціально найбільш важливий податок у Великобританії. Прибутковий податок у Великобританії стягується за прогресивною шкалою, тобто ставка зростає залежно від суми доходу [9, с. 33]. Британський прибутковий податок має так звану шедулярну форму, що означає групування оподатковуваних доходів за певною ознакою. Корпоративний податок (*corporation tax*) – податок на прибуток компаній від комерційних операцій та інших доходів після зменшення валового доходу на величину передбачених законом відрахувань і податкових пільг. Справляння цього податку здійснюється за процедурою «*pay and file*» – «заплати і поклади в папку», що означає обов'язок компанії сплатити належний податок через 9 місяців після закінчення розрахункового періоду, а звіт подати ще через три місяці. Муніципалітети мають право встановлювати й інші місцеві податки та збори, для яких немає єдиного переліку [8].

Уряд Англії за допомогою казначейства (Міністерства фінансів) здійснює управління і регулювання податкової системи країни. Ця діяльність контролюється парламентом. Організація податкової служби покладена в основному на два урядових департаменти: Управління податкових зборів (далі – УПЗ) і Управління митних зборів і акцизів (далі – МЗА). УПЗ безпосередньо контролює стягнення податків з юридичних і фізичних осіб. У компетенції МЗА є вся система

непрямого оподаткування. Також УПЗ збирає прямі податки, такі як: прибутковий податок, податок на доходи корпорацій, податок на приріст капіталу, податок на добування нафти і газу, податок на спадок, гербовий збір (збір за реєстраційні дії). Також у системі цього управління є Управління соціального страхування, яке збирає внески на соціальне страхування. Проте деякі податки збираються іншими міністерствами (наприклад, дорожній податок збирає Міністерство транспорту) [10].

Податкові системи розвинених країн світу надзвичайно гнучкі. Наприклад, у США та Великобританії платник податку може самостійно вибирати такий варіант оподаткування, приміром, прибутковий податок з фізичних осіб, який для нього є найефективнішим. Це уможливує зменшення кількості платників, які бажають перейти у тіньовий сектор економіки або ухиляються від сплати податків. Одним із важливих аспектів структури податкових систем розвинутих країн також є структура прямих податків, яка характеризується певними закономірностями, а саме – залежністю співвідношення між податком на прибуток корпорацій і особистим прибутковим податком від структури національного доходу. В країнах з розвинутою ринковою економікою у створеному національному доході переважають індивідуальні доходи, тому частка особистого прибуткового податку значно вища [11].

Основна увага в побудові податкових систем у різних країнах світу приділяється розвитку підприємницької діяльності та залученню інвестиційних коштів і вітчизняними, і іноземними особами. Для цього в державі створюються умови для стимулювання цих видів діяльності. У більшості країн значні пільги надаються підприємствам, що експортують свою продукцію (водночас слід зазначити, що більшість країн укладають між собою угоди про уникнення подвійного оподаткування) [12].

Висновки. Сучасна податкова система в Україні сформувалась ще на старті трансформаційного процесу. Вона виконала свою позитивну роль на етапі становлення України як незалежної держави. Перехід української економіки на ринкові відносини потребує вдосконалення податкової системи для оптимального виконання нею своїх завдань і функцій. Практичний досвід побудови податкових систем передових держав світу дає змогу сформулювати уявлення про основи удосконалення власної податкової системи, поліпшення якої сьогодні необхідне в Україні. Відповідно, влада повинна:

- створити соціально-економічні програми;
- широко залучати регіональну та місцеву владу до перерозподілу національного доходу в державі;

- орієнтувати власну податкову систему на забезпечення бюджетів доходами;
- сприяти розвитку підприємницької діяльності та приділяти увагу залученню інвестиційних коштів;
- усунути основні недоліки чинної податкової системи і закласти основи для формування податкової системи, стимулюючої вітчизняне виробництво, інноваційно-інвестиційної діяльності та сприяти запровадженню новоякісної системи податкових відносин.

Сьогодні головним завданням функціонування податкової політики повинна стати переорієнтація із суто фіскальних цілей на стимулювання економічного зростання. Адже з погляду державного регулювання економіки найважливіше значення має регулююча функція податків і системи оподаткування загалом. Саме за допомогою цієї функції системи оподаткування держава гармонізує свої інтереси з інтересами платників [13, с. 12].

Практика роботи податкових органів зарубіжних країн у цьому напрямі свідчить про те, що досконалість нормативно-правового забезпечення та належне формування податкових органів на національному й міжнародному рівнях є однією з головних умов побудови успішної податкової системи. Проведений аналіз дає підстави стверджувати, що передовий досвід країн світу у побудові власної податкової системи становить певний інтерес для України. Такі напрацювання можуть бути використані у практичній діяльності вітчизняних державних органів, покликаних боротися з неналежним розподілом доходів і зборів, а також сприяти правильному руху коштів у державі.

1. Податкова система: навч. посібник / В. Г. Баранова, О. Ю. Дубовик, В. П. Хомутенко та ін.; за ред. В. Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.

2. Податкове право України: навч. посібник / за ред. М. П. Кучерявенка. Х.: Право, 2010. 256 с.

3. Податковий кодекс України від 02.14.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

4. Про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>.

5. Килинкарова Е. В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры. М.: Изд-во Юрайт, 2015. 354 с. (Серия: Бакалавр и магистр. Академический курс). URL: http://stud.com.ua/31192/pravo/podatkovoe_pravo_zarubizhnih_krayin

6. Хайнтцен М. Адміністративні процедури у фінансовій сфері в ФРН. *Адміністративні процедури в економіці: проблеми вдосконалення правового регулювання*. СПб., 2010. С. 345–346.

7. Короткий курс лекцій з дисципліни «Податкові системи зарубіжних країн». URL: https://studme.com.ua/158407209871/ekonomika/nalogovy_e_sistemy_zarubezhnyh_stran.htm.

8. URL: http://www.appu.org.ua/main2/shkola_platnyka_podatkiv/vse_pro_podatki/zarybizhnyu_dosvid/Germany.html.

9. Податкова система: навч. посібник / І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, М. В. Романюк та ін.; за ред. І. О. Лютого. К.: Центр учбової літ-ри, 2009. 456 с.

10. Карлін М. І. Фінанси зарубіжних країн: навч. посібник. К.: Кондор, 2004. URL: http://pidruchniki.com/12090613/finansy/podatкова_sistema_velikoyi_britaniyi_osoblivosti.

11. Копельчук В. П., Клишава Т. Ю. Податкові системи зарубіжних країн як шлях до зниження податкового тиску на платників податків в Україні. URL: <http://intkonf.org/kopelchuk-vp-klishava-tyu-podatkovy-sistemy-zarubizhnyh-krayin-yak-shlyah-do-znizhennya-podatkovogo-tisku-na-platnikiv-podatkov-v-ukrayini/>.

12. Черник Д. Г. Податки в ринковій економіці. М.: ЮНІТИ, 2005.

13. Иванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування: монографія. Харків: ХДЕУ; Торнадо, 2003.

Iliushyk O. M., Pishchanska M. O. Analysis of constructing the tax systems in foreign countries and in Ukraine

The tax system is a totality of state and local taxes and dues established in accordance with the legislation. In different countries of the world, tax systems differ from each other by structure, a set of taxes, dues and compulsory payments, methods of their collection, tax rates, fiscal powers of various authorities and tax legislative basis. This is logical, since tax systems have been formed under the influence of various economic, political and social factors. The choice of one or another model of organization of tax authorities by the state depends on the political peculiarities, the chosen structure of the executive authorities, as well as historically formed approach to the tax administration.

The article deals with the analysis of constructing and developing the tax systems of the leading countries of the world and Ukraine. Comparison of views of modern foreign and native researchers, normative and legal acts containing the concept and characteristic of this phenomenon is carried out. The positive foreign experience, which can be used to build the own successful stable tax system that properly distributes profits and charges in the state, and also contributes to the development of entrepreneurship and on this basis provides filling the budget for achieving socio-economic objectives, is analyzed. The working practice of the tax authorities of foreign countries in this direction affirms that the perfection of the normative and legal provision and proper formation of the tax authorities at the national and international levels is one of the main conditions of building the successful tax system. The transition of the Ukrainian economy to market relations requires the improvement of the tax system for optimal performance of its tasks and functions. Practical experience of constructing the tax systems of the leading countries of the world gives the opportunity to form an idea of improving the tax system that is necessary in Ukraine.

Key words: *tax system, taxes and dues, models of tax authorities, taxation, budget.*

Стаття надійшла 21 лютого 2018 р.