

4. Глазьев С. Ю. Теория долгосрочного технико-экономического развития / С. Ю. Глазьев. – М. : ВладДар, 1993. – 30 с.
5. Менш Г. Технологический пат. Долговременные тенденции в капиталистическом производстве / Г. Менш ; отв. ред. и сост. Р. М. Энтон, Н. А. Макашева. – М., 1985. – 432 с.
6. Ерохина О. А. Стадии развития открытой экономики и циклы Н. Д. Кондратьева : монография / О. А. Ерохина. – Томск : Водолей, 2001. – 181 с.
7. Rostow W. W. The Stages of Economic Growth: A Non-Communist Manifesto [Electronic resource] / W. W. Rostow. – Cambridge : Cambridge University Press, 1960. – Chapter 2. The Five Stages of Growth – A Summary. – P. 4–16. – Access mode : <http://www.mtholyoke.edu/acad/intrel/ipe/rostow.htm>
8. Ray D. Development Economics / D. Ray. – New York : Princeton University Press, 1998. – 848 p.
9. Фурастье Ж. Великая надежда XX века / Ж. Фурастье. – М. : Наука, 2001. – 183 с.
10. Kuznets S. Quantitative aspects of the economic growth of nations: II, Industrial distribution of national product and labor force / S. Kuznets // Economic Development and Cultural Change, Supplement to vol. 5, no. 4, July, 1957, p. 1–110.
11. Губанов С. Неоиндустриализация плюс вертикальная интеграция (о формуле развития России) / С. Губанов // Экономист. – 2008. – № 9. – С. 3–27.
12. Кондратьев Н. Д. Большие циклы конъюнктуры и теория предвидения : Избранные труды / Н. Д. Кондратьев, Ю. В. Яковец, Л. И. Абалкин. – М. : Экономика, 2002. – 768 с.
13. Schumpeter J. A Business cycles: A Theoretical, Historical and Statistical Analysis of the Capitalist Process / J. A. Schumpeter. – New York-Toronto-London : McGraw-Hill Book Company, 1939. – 461 p.
14. Дейн Якоб Ван. В какой фазе кондратьевского цикла мы находимся?

15. Romer P. M. Endogenous Technological Change / P. Romer // The Journal of Political Economy, vol. 98, n5, part 2, 1990, pp. 71–102.
16. Porat M. The Information Economy: User's Guide to the Complete Database (on Magnetic Tape) / M. Porat, M. Rubin. – Washington : Office of Telecommunication, 1977. – 63 p.
17. Статистичний щорічник України за 2010 рік. – К. : Август Трейд, 2011. – 560 с.
18. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2010 рік / [І. Ф. Щербина, А. Ю. Рудик, В. В. Зубенко та ін.] ; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи»; USAID. – К., 2011. – 142 с.
19. Міграція в Україні: факти і цифри // Міжнародна організація з міграції, вересень 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://iom.org.ua>
20. International human development indicators: Human development report [Electronic resource]. – Access mode : <http://hdrstats.undp.org/en/indicators/67106.html>
21. Наукова та інноваційна діяльність в Україні // Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua/>
22. Doing Business [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.doing-business.org/>
23. The Global Competitiveness Report 2010–2011 [Electronic resource]. – Access mode : http://www.weforum.org/docs/WEF_Global_Competitiveness_Report_2010-11.pdf
24. Статистика страхового ринку України // Фориншурер (Інтернет-журнал о страховании) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://forinsurer.com/stat/>

Стаття надійшла до редакції 29 червня 2012 року

УДК 336.145.2



К. П. Проскура,

кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів та кредиту Київського економічного інституту менеджменту

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

У статті досліджено досвід розвинутих країн, зокрема США та Канади, щодо організації адміністрування податків і досягнення високого рівня фіскальної ефективності податкової системи, який доцільно вивчити та врахувати у процесі побудови системи податкового адміністрування в Україні. Показано позитивні приклади організації діяльності податкових органів, що можуть бути адаптовані й реалізовані у вітчизняній практиці.

Ключові слова: податки, адміністрування податків, податкові органи, фіскальна ефективність, податкове порушення, об'єкт оподаткування.

Е. П. Проскура

ЗАРУБЕЖНИЙ ОПИТ ОРГАНІЗАЦІЇ НАЛОГОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

В статье исследован опыт развитых стран, в частности США и Канады, по организации администрирования налогов и достижению высокого уровня фискальной эффективности налоговой системы, который целесообразно изучить и учесть в процессе построения системы налогового администрирования в Украине. Показаны позитивные примеры организации деятельности налоговых органов, которые могут быть адаптированы и реализованы в отечественной практике.

Ключевые слова: налоги, администрирование налогов, налоговые органы, фискальная эффективность, налоговое нарушение, объект налогообложения.

Постановка проблеми. При дослідженні міжнародного досвіду податкового адміністрування та оцінці можливості його застосування у вітчизняній практиці значний інтерес становлять системи податкового адміністрування США і Канади. Це обумовлено тим, що Сполучені Штати та Канада є федеративними країнами, у яких місцеві органи влади мають традиційно високий рівень автономії в управлінні місцевими справами. Україна, як відомо, є унітарною державою, але вона проголосила курс на децентралізацію та спрощення державного управління, розширення прав і повноважень місцевих органів у реалізації регіональної соціально-економічної політики, ширше представ-

К. P. Proskura

FOREIGN EXPERIENCE IN ORGANIZATION OF TAX ADMINISTRATION

The article investigates an experience of the developed countries, in particular the USA and Canada, in organization of tax administration and achievement of high level of fiscal efficiency of the tax system that is expedient to study and take into account in the process of construction the system of tax administration in Ukraine. The positive examples of organization of tax organs' activity that can be adapted and realized in home practice are shown.

Key words: taxes, administration of taxes, tax organs, fiscal efficiency, tax violation, object of taxation.

лення місцевих громад в управлінні державними справами на конкретній території. Вказане проявлятиметься і у сфері податкового адміністрування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. В останні роки питанням застосування зарубіжного досвіду при побудові вітчизняної системи податкового адміністрування приділялася значна увага відомих науковців. Зокрема у праці Карліна М. І. [1] розглядаються основні податки та порядок їх застосування у США. Структура й особливості функціонування податкових органів у Сполучених Штатах аналізувалися Поповою Л. В. [2], Ткаченко Н. М. [3]. Дослідженню досвіду зарубіжних країн щодо побудови систем

оподаткування та адміністрування податків присвячено працю Андрущенко В. Л. та Данілова О. Д. [4]. Питання організації податкового адміністрування в Україні досліджують провідні українські фінансисти, зокрема: В. Андрущенко, З. Варналій, С. Захарін, Т. Єфименко, А. Кізіма, А. Крисоватий, В. Луніна, П. Мельник, В. Мельник, С. Онишко, В. Опарін, А. Соколовська, В. Суторміна, С. Терещенко, О. Тимченко, В. Федосов, С. Юрій. На жаль, нині в нашій країні показники ефективності роботи податкової служби є недостатньо високими, зберігається значний рівень витрат на збір та облік податків (особливо порівняно із відповідним показником у США). До того ж спостерігається великий обсяг податкового боргу платників податків, що спричинено як наявністю фактів умисного ухилення від сплати податків, так і збитковістю діяльності багатьох суб'єктів господарювання.

Метою статті є дослідження зарубіжного досвіду адміністрування податків (зокрема у США та Канаді) і розробка пропозицій щодо впровадження його окремих аспектів у вітчизняну практику.

Основні результати дослідження. Податкова система США складається із трьох рівнів, що відповідають рівням державної влади [3]:

- вищий (федеральний рівень) – встановлення та збір федеральних податків, адміністрування яких регулюється федеральними законами і які надходять до федерального бюджету;
- середній (рівень штатів) – встановлення та збір місцевих податків, адміністрування яких регулюється законами штатів; надходження зараховуються до бюджетів штатів;
- нижчий (рівень муніципалітетів, округів тощо) – збір податків, що запроваджуються органами місцевого самоврядування; надходження спрямовуються до місцевих бюджетів.

Основні федеральні податки США: федеральний прибутковий податок з населення; федеральний податок на прибуток корпорацій; податкові відрахування до фондів соціального страхування (здійснюють і роботодавці, і наймані працівники); федеральний податок на спадщину та дарування; федеральні акцизи; мито [1].

Фіскальний потенціал податкової системи реалізується через оподаткування індивідуальних доходів населення (у структурі податкових надходжень майже 40% займає частка податку на доходи фізичних осіб). Для переважної більшості індивідуальних платників (фізичних осіб) ефективна податкова ставка становить близько 25%.

Федеральний податок на прибуток корпорацій стягується із чистого прибутку, який визначається шляхом вирахування дозволених пільг та знижок із валового доходу. Знижки можуть бути звичайні та спеціальні. До складу звичайних знижок включаються заробітна плата, витрати на амортизацію і поточний ремонт основних засобів, безнадійні борги, рентні платежі, сплачені місцеві податки, процент за кредит, витрати на рекламу, внески до пенсійних фондів, благодійні внески тощо. До складу спеціальних знижок входять операційні збитки, організаційні витрати, витрати на науково-дослідні роботи, витрати на капітальний ремонт і реставрацію будівель, авансові податкові платежі та ін. Законом США встановлені ставки федерального податку на прибуток корпорацій у розмірі від 15 до 35%, який залежить в основному від величини отриманого (задекларованого) прибутку.

На рівні штатів існують такі основні податки: податок із продажів, прибутковий податок з населення, податок на доходи корпорацій, податок на спадщину і дарування, акцизні податки, податок на корисні копалини, ліцензійні збори, податок на капітал, відрахування на виплату допомоги з безробіття, податок на ділову активність та ін.

Починаючи від 90-х рр. XX ст., податкова політика США базується на реалізації принципу бюджетного збалансування. Водночас спостерігаються «перехресні» ефекти податкової системи – приміром, при зниженні ставок оподаткування індивідуальних доходів застосовуються підвищені ставки відрахувань до фондів соціального страхування; використовується потенціал регресивного акцизного оподаткування, що сприяє вирівнюванню податкового тягаря. Параметри податкової системи США, починаючи від 2000 року, загалом є стабільними, за винятком ставок оподаткування, які можуть оперативним чином змінюватися повноважними законодавчими органами.

На основі критичного узагальнення низки наукових праць виділимо основні особливості податкової системи США:

- у цілому прогресивний характер оподаткування, що вважається одним із виявів справедливості податкової системи (ефективна податкова ставка для платників із найвищими доходами досягає 50%);
- дискретність податкових відрахувань (кожну вищу ставку податку можна застосовувати лише до чітко визначеної частини бази оподаткування);
- висока гнучкість податкової системи, що виявляється зокрема в регулярних змінах на законодавчому рівні чинних ставок податків залежно від економічної динаміки;
- висока розвиненість пільгового оподаткування (наявність великої кількості податкових пільг та винятків);
- чітке розмежування податкової системи і системи соціального страхування;
- наявність неоподаткованого мінімуму індивідуального доходу.

Центральним ядром органів податкового адміністрування у Сполучених Штатах є Державна служба збирання податків та фінансового контролю США. Основним елементом у її структурі є Служба внутрішніх доходів (СВД), яка оперативним чином підпорядкована Міністерству фінансів. СВД складається із таких підрозділів: центральний апарат (на федеральному рівні), податкові служби штатів, місцеві податкові служби.

Організаційна структура Служби внутрішніх доходів побудована не за видами податків, а за функціональними ознаками системи оподаткування, тобто вказана структура є функціональною. Основними структурними підрозділами СВД є: служба обробки податкових декларацій, служба перевірки податкових декларацій, служба стягнення податків, служба кримінальних розслідувань, служба обслуговування платників податків, міжнародний відділ, відділ інформаційно-комп'ютерних технологій, відділ кадрової роботи. Типова організаційна структура регіонального підрозділу Служби внутрішніх доходів США представлена на *рис. 1*.

Регіональні та районні відділення СВД здійснюють переважно оперативний моніторинг поточної діяльності

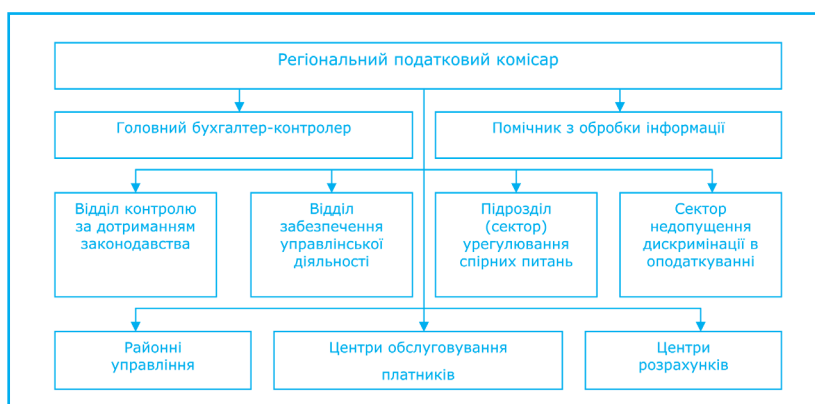


Рис. Типова організаційна структура регіонального підрозділу Служби внутрішніх доходів США

Джерело: Складено автором

платників і контроль за правильністю розрахунку сум податкових платежів, вживають заходів для профілактики та мінімізації сум податкового боргу, ухвалюють рішення про накладення відповідальності на порушників податкового законодавства, а також про повернення надмірно сплачених сум.

З огляду на характер та напрями податкової реформи в Україні цікавим є досвід органів податкового адміністрування США у частині застосування норм пільгового оподаткування. На противагу нашій країні, де податкові пільги використовуються здебільшого з метою вирішення певних соціальних або вузькогалузевих завдань [5; 6], основна частина податкових пільг у США має за мету підтримати довгострокове економічне зростання. Вказаний напрям реалізується через встановлення податкових пільг та винятків переважно для операцій юридичних осіб і передбачає довгострокове фінансування інвестиційної та інноваційної діяльності [7].

Система пільгового оподаткування США спрямована насамперед на використання інвестиційного потенціалу податків і містить такі основні елементи [1–4]:

- норми прискореної податкової амортизації основних засобів корпорацій, що дає змогу збільшувати частку витрат та відповідно зменшувати обсяг прибутку, що оподатковується (вказане стимулює інвесторів до здійснення витрат капітального характеру, оскільки переважання частки капітальних витрат у загальній структурі витрат на практиці дозволяє знизити податкове навантаження на одиницю виготовленого продукту);
- значні пільги, що передбачаються для інвесторів, які вкладають кошти в науково-дослідні проекти (розробки), у тому числі повне звільнення від оподаткування на певний строк результатів таких проектів;
- спеціальні податкові пільги (зазвичай у формі податкових знижок) компаніям, які використовують альтернативні види енергії у виробничій діяльності.

Розгалужена система пільгового оподаткування у США цілком прогнозовано збільшує витратність податкового адміністрування, а відтак певною мірою знижує його ефективність. При цьому платники несуть відповідальність за правомірність застосування податкових пільг. У податковому законодавстві Сполучених Штатів діє принцип презумпції винності, відповідно до якого обов'язок доведення правомірності застосування податкової пільги покладено на платника або податкового агента. Органи податкового адміністрування США зобов'язані перевіряти правомірність застосування платниками та податковими агентами податкових пільг.

У США платники податків мусять подавати органам податкового адміністрування всі відомості, що можуть бути використані при визначенні бази оподаткування, навіть якщо вони містять інформацію не на користь платника. Органи податкової служби мають право перевіряти житло, листування, в тому числі особисте, чого не дозволяється жодній іншій державній службі [1].

Основна частина податкових перевірок – камеральні. У ході проведення таких перевірок органи податкового контролю зазвичай надсилають платнику повідомлення з вимогою надати додаткові відомості. За результатами податкової перевірки може бути ухвалене рішення про донорахування податкових платежів або повернення надміру сплачених сум.

У США широко використовується параметричний метод попереднього контролю, який на основі математичного підходу дозволяє виявити декларації з малоюмовірними (імовірно недостовірними) даними. Вказані декларації ретельно аналізуються. За результатами аналізу може бути ухвалене рішення про проведення додаткової камеральної перевірки, а у складних випадках – виїзної перевірки. Агенти Служби внутрішніх доходів наділені повноваженнями здійснювати податкові аудити, які передбачають вивчення всієї діяльності платника за певний період.

Якщо платник податків не згоден із результатами перевірки, він має право їх оскаржити у відділі оскаржень

або суді. У США діє спеціалізований суд, який розглядає спори у сфері оподаткування, – податковий суд. У разі увалення рішення на користь платника йому будуть повернені всі адміністративні й судові витрати.

Витрати на адміністрування податкового законодавства у США складають приблизно 0,5–0,7% обсягу зібраних податків [2].

Податкова система Канади побудована на трьохрівневу ієрархічну структуру, що відповідає загальній моделі організації виконавчої влади (федеральний рівень, провінції, територіальні утворення та муніципалітети).

Податкова система Канади побудована на принципах податкового федералізму, що передбачає наявність значних повноважень регіональних і місцевих органів влади у сфері оподаткування. Водночас, система податкового адміністрування Канади має такі особливості [1; 3]:

- наявність конституційного розмежування податкових повноважень різних органів влади – федеральних і регіональних (провінційних);
- можливість федеральних та регіональних (провінційних) органів запроваджувати податки різного рівня, але з однаковою базою оподаткування;
- існування двох незалежних підсистем податкового адміністрування із власними податковими органами: федеральна і регіональні (провінційні), взаємодія між якими здійснюється на основі укладених юридичних угод.

До федерального (центрального) бюджету надходить близько 63–65% загальної суми податкових платежів, зібраних на території країни. На цьому рівні переважає пряме оподаткування. Основним федеральним податком виступає податок на доходи населення (він забезпечує 40% податкових надходжень, що зараховуються до федерального бюджету). Пільги за цим податком мають переважно соціальне значення (з бази оподаткування вираховуються витрати на сплату аліментів, догляд за дітьми, внески до пенсійних фондів та ін.).

Податок на прибуток корпорацій відіграє регулятивну роль, оскільки найбільша кількість пільг встановлена саме за цим податком. У пільговому режимі оподатковуються підприємства малого бізнесу (із чисельністю працюючих до 100 осіб), що є елементом державної політики підтримки високої зайнятості. У режимі пільгового оподаткування працюють також окремі галузі економіки, у тому числі сільське господарство. Передбачено можливість прискореної амортизації для інноваційного обладнання, а також пільгові умови оподаткування приросту активів. Право на податкову пільгу за податком на прибуток корпорацій мають платники, що здійснюють витрати на науково-дослідні роботи.

На противагу США у Канаді на федеральному рівні запроваджено податок на додану вартість, який має переважно фіскальне значення. При цьому на рівні багатьох територій діє податок із продажів.

У Канаді доволі високі ставки акцизного оподаткування. Акцизи мають не лише фіскальне та соціальне значення, вони виступають способом контролю з боку держави за переміщенням підакцизних товарів. Проблема організації акцизного оподаткування в Канаді є наявність значної кількості контрабандних тютюнових виробів (у східних і південних провінціях країни), що постачаються переважно із США та окремих резервацій.

Основні податкові надходження місцевих бюджетів формуються за рахунок оподаткування нерухомості (частка різних податків на нерухомість у доходах місцевих бюджетів подеколи досягає 40%) і підприємницької діяльності.

Адміністрування податків у Канаді здійснює Канадське агентство митниці та зборів, яке підзвітне парламенту через міністра з національних доходів. Це агентство також адмініструє більшість місцевих податків, але місцеві органи влади вносять за вказану послугу певну плату. В окремих провінціях адміністрування місцевих податків здійснюють регіональні органи влади (міністерство доходів певного регіону).

Витрати на адміністрування податків у Канаді складають приблизно 1% обсягу зібраних податків [2].

Щорічно податкові органи перевіряють із виїздом на місце приблизно 2% платників податків. Усі платники за категоріями ризику вчинення правопорушення поділені на чотири категорії (ідентифікація платника здійснюється за 150 показниками для фізичних осіб і 30 – для юридичних). Найчастіше перевіряють діяльність платників із найвищим рівнем ризику.

Великі корпорації (компанії, які отримують дохід у понад \$250 млн. на рік) підписали з податковою службою спеціальні угоди, у яких обумовлені деякі питання проведення планових перевірок (строки, методи, порядок вирішення суперечок та ін.). Строк такої перевірки зазвичай становить від 3 до 8 місяців, при цьому предметом перевірки може бути діяльність лише за останні 4 роки.

Кримінальне законодавство Канади встановлює відповідальність за податкове шахрайство, під яким розуміють ненадання документів або свідоме перекручення відомостей, представлених податковій службі, що потягнуло за собою зниження сум нарахованих податків. Податкові спори (конфлікти) розглядає спеціалізована судова установа – Податковий суд. Існує звичайна (стандартна) процедура, а також скорочене провадження розгляду спорів.

Висока ефективність системи податкового адміністрування Канади зумовлена в цілому раціональною та гнучкою податковою політикою, яка органічно враховує інтереси і держави, і територій, і платників [1].

Висновки. За результатами вивчення досвіду побудови механізмів податкового адміністрування США та Канади можемо зробити такі узагальнення і висновки:

1) висока ефективність податкової системи США базується на широкому використанні інформаційно-комунікаційних технологій, у тому числі в частині вільного доступу податкових органів до інформаційних баз даних інших органів, які мають дані про доходи, витрати, фінансові зобов'язання та фінансовий стан платників податків;

2) корисним для вивчення є досвід організації взаємодії податкових органів США федерального та регіонального рівнів, зокрема щодо організації податкового консультування платників, а також підготовки спеціалістів для державного і приватного секторів із питань оподаткування;

3) на основі досвіду Сполучених Штатів платникам можна дозволити самостійно користуватися податковими пільгами, але в такому разі на платника слід покласти

обов'язок доведення правомірності застосування пільги (презупція вини);

4) податкові декларації у США приймаються податковим органом у будь-якому випадку, навіть якщо декларація заповнена неправильно;

5) у Сполучених Штатах використовуються комп'ютерні методи первинної обробки даних та виявлення ризику можливого вчинення правопорушень у сфері оподаткування, що є підставою для призначення податкової перевірки; активно застосовується метод непрямого контролю, що передбачає вивчення видатків (витрат) платника з наступним співставленням обсягів видатків із доходами;

6) у Канаді платники податків мають право вести весь облік господарських операцій і здійснювати формування податкової звітності в електронній формі, що на практиці дозволяє мінімізувати витрати платника на оформлення документів, а податковим органам – підвищити можливість інформаційно-аналітичного забезпечення процесів реального оподаткування;

7) у Канаді взаємини великих корпорацій та податкових органів регулюються не лише законодавчими актами, а й спеціальними угодами, у яких визначені особливості здійснення податкового контролю;

8) у США і Канаді реалізовано так званий американський підхід до побудови системи відповідальності за вчинені податкові правопорушення, в тому числі податкові злочини, який відзначається жорсткістю санкцій та криміналізацією значної кількості податкових девіацій; покаранням за податковий злочин може бути як тривалий строк позбавлення волі, так і значна сума штрафу з конфіскацією майна платника.

Література

1. Карлін М. І. Фінанси зарубіжних країн : навч. посіб. / М. І. Карлін – К. : Кондор, 2004. – 384 с.
2. Попова Л. В. Налоговые системы зарубежных стран : учеб.-метод. пособ. / Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, Б. Г. Маслов. – М. : Дело и Сервис, 2011. – 432 с.
3. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність : навч.-метод. посіб. / Н. М. Ткаченко. – К. : Алерта, 2004. – 554 с.
4. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. – К. : Комп'ютерпрес, 2004. – 240 с.
5. Податковий кодекс України // Все про бухгалтерський облік. Спец-випуск. – 2012. – № 17–18. – 24 лют.
6. Попов В. Ю. Потоки фінансових ресурсів в Україні / В. Ю. Попов // Фінанси України. – 2008. – № 5. – С. 78.
7. Мельник В. М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 3–9.

Стаття надійшла в редакцію 8 червня 2012 року

Різні погляди – одна держава

аналітика, новини, коментарі
на новому інформаційно-аналітичному порталі
Інституту трансформації суспільства
www.osp-ua.info

Розміщуємо баннерну і контекстну рекламу

на сайтах Інтернет-холдингу Інституту трансформації суспільства (56 веб-ресурсів)
www.soskin.info

Тел./факс: (044) 235 98 28 (27)
E-mail: os@osp.com.ua