

**Гриджук І.А.**

Національний університет «Києво-Могилянська академія»

## СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД

*На основі аналізу зарубіжного досвіду основних тенденцій розвитку систем оподаткування як складової частини державного управління показано, що країни, які розвиваються, мають більш складну і запутану систему, високі ставки, а тому близько 80% бізнес-структур працюють неофіційно, не сплачують податків. Разом із тим країни прагнуть реформувати власні системи оподаткування, переглядаючи перелік податків з урахуванням принципу зручності оподаткування, збільшується частка непрямих податків. Результати аналізу зарубіжного досвіду показали, що процеси реформування систем оподаткування, як правило, орієнтовані на розширення бази оподаткування на основі підвищення ефективності національної економіки, розвитку середнього і малого бізнесу, формування сприятливих умов для залучення іноземних інвестицій, скорочення частки тіньового сектора економіки. Це може бути досягнуто через забезпечення справедливого й раціонального оподаткування, спрощення структури податків і зниження ставок, підвищення ефективності процедур і механізмів податкового адміністрування, підвищення інформованості і культури платників податків, через гарантований доступ всіх платників податків до прозорих та ефективних механізмів розв'язання податкових конфліктів, а також розвиток міжнародної співробітництва.*

**Ключові слова:** державна політика, державне управління, модернізація, податкове адміністрування, принципи оподаткування, система оподаткування.

**Постановка проблеми.** Одним із ключових елементів державного управління виступає система оподаткування. Державне управління в цій сфері знаходить вираз через види податків, розмір податкових ставок, визначення об'єктів оподаткування та перелік платників податків, встановлення податкових пільг, механізми оподаткування та забезпечення надходження податкових платежів до бюджетів усіх рівнів та державних позабюджетних фондів. Державне управління системою оподаткування орієнтоване на реалізацію ключових функцій податків, а саме: фіскальної, соціальної (розподільної), регуляторної, контрольної, заохочувальної. Через фіскальну функцію здійснюється формування, акумулювання, мобілізація бюджетних коштів для реалізації державних програм.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Теоретико-прикладні аспекти реформування системи оподаткування тривалий час вивчаються вітчизняними науковцями в галузі державного управління та економіки. Особливий інтерес представляють наукові праці В. Буряковського, З. Варналій, В. Вишневського, О. Дація, І. Драгана, Т. Єфименко, Б. Кваснюка, І. Лещух, С. Лучковської, Т. Меркулової, І. Стефанюка, А. Шевченка, Ф. Ярошенко та ін.

**Постановка завдання.** Метою статті є визначення на основі аналізу зарубіжного досвіду осно-

вних тенденцій розвитку систем оподаткування як складової частини державного управління.

**Виклад основного матеріалу.** Механізми забезпечення надходження податкових платежів до бюджетної системи, організаційну систему реалізації податкових відносин прийнято називати податковим адмініструванням. Така категорія (податкове адміністрування) є поширеною в науковій літературі. Складовими частинами податкового адміністрування виступають: принципи побудови системи оподаткування; повноваження органів влади щодо регулювання податкових відносин; визначення основних понять у податковому законодавстві; права і обов'язки платників податків; повноваження фіскальних органів; процедури податкового контролю; відповідальність за порушення податкового законодавства; процедури оскарження рішень і дій фіскальних органів тощо.

Категорією «податкове адміністрування» визначають діяльність відповідних органів державної влади, пов'язану зі здійсненням податкового контролю, а також діяльності щодо притягнення порушників податкового законодавства до юридичної відповідальності. Також у науковій літературі значна увага приділяється аналізу економічних функцій податків [4; 9]. Саме інституційний підхід дає змогу зосередитись на

фіскальній функції податків, податковому адмініструванні. Так, уряди різних країн останніми роками, не знижуючи уваги до усталених суспільних інститутів, також активізувались у напрямі формування інститутів розвитку.

Також розгляд системи оподаткування як інституту суспільства дає змогу структурувати сукупність соціально-економічних відносин, класифікувати суб'єктів і форми їх взаємодії, систематизувати вплив різних чинників тощо. Подібні інститути виступають певною опосередкованою ланкою між конкретною особою і суспільством; організують, спрямовують і стимулюють діяльність певних суспільних груп [5].

У рамках неоінституціоналізму, який набув поширення у кінці XX ст., основною метою «інституту» вбачається оптимізація та економія щодо трансакційних витратах, створюючи тим самим додаткові стимули для суб'єктів господарювання [5]. Саме концепція трансакційних витрат, що, крім самої трансакції, враховує економічну взаємодію (обмін товарами, юридичними зобов'язаннями), – зосереджує увагу на втратах і витратах у процесі економічної взаємодії (проведення переговорів, здійснення контролю, встановлення комунікації тощо).

Інституційний аналіз системи оподаткування дає змогу застосувати до такої системи різні класифікації відповідних трансакційних витрат, зокрема: інформаційні витрати (Дж. Стіглер); пов'язані з опортуністичною поведінкою (О. Вільямсон); витрати вимірювання (Й. Барцель); пов'язані з контролюванням поведінки агента й витрати його самообмеження (М. Дженсен і У. Меклінг); витрати впливу (П. Мілгром і Дж. Робертс); витрати колегіального ухвалення рішень (Г. Хансманн); витрати здійснення переговорів й ухвалення рішень, контролю виконання контракту (К. Далман) тощо. Інституційний аналіз передбачає врахування сукупності правил взаємодії всіх учасників системи оподаткування, виявлення слабких елементів і визначення завдань для державного управління щодо зниження трансакційних витрат у процесі податкового адміністрування.

Із позиції інституціоналізму система оподаткування розглядається як найдавніший і невід'ємний державний інститут, який розвивається разом з іншими суспільними інститутами. Ключові принципи оподаткування були вперше сформульовані А. Смітом («Дослідження про причини і багатстві народів») [5]. Сутність цих принципів розкривається в такому: громадяни повинні брати участь у витратах уряду відповідно до того рівня дохо-

дів, які вони отримують під захистом (за сприяння) уряду; податок має бути точно визначений, розмір податку, спосіб і час сплати мають бути відомі і зрозумілі (для платника та інших); податок має стягуватися у спосіб, найбільш зручний для платника; кожен податок має бути таким, щоб він вилучав у платника можливо менше понад те, що надходить до держави. Зазначені принципи з урахуванням розвитку систем оподаткування та теоретичних досліджень доповнювалися, систематизувалися, конкретизувалися.

У кінці XIX ст. німецький дослідник економічних інститутів А. Вагнер, виходячи з інтересів держави (на відміну від А. Сміта), спираючись на теорію колективних потреб, систематизував основні принципи оподаткування в такий спосіб. Фінансові принципи: достатність, еластичність (рухливість) оподаткування; економіко-господарські принципи: належний вибір джерела оподаткування (дохід або капітал), розумність побудови системи оподаткування (враховує наслідки й умови); етичні принципи (принципи справедливості): загальність оподаткування, рівномірність оподаткування; принципи податкового адміністрування: визначеність оподаткування, зручність сплати податку, максимальне зменшення витрат щодо сплати податків [9].

Виділені А. Вагнером принципи включаються в сучасних класифікаціях щодо організаційних принципів оподаткування, які тісно пов'язані з юридичними й економічними принципами, проте мають свою особливість, зумовлену специфікою процесу податкового адміністрування. Щодо організаційних принципів оподаткування, то виділяють такий їх склад: універсалізація, ефективність, зручність сплати, гласність, розподіл податків за рівнями управління, визначеність, єдність системи оподаткування, одночасність оподаткування.

Щодо змісту зазначених організаційних принципів, то він полягає в такому. Так, універсалізація передбачає єдиний підхід до обчислення податків незалежно від джерела або місця отримання доходу або об'єкта оподаткування. Не допускається впровадження додаткових податків, диференційованих ставок податків, податкових пільг, виходячи з організаційно-правової форми суб'єкта господарювання, форми власності, громадянства фізичної особи, регіону походження статутного капіталу, майна платника податків. Не допускається встановлення податків виходячи з політичних, конфесійних, етнічних, економічних критеріїв тощо.

Принцип зручності для платників податків передбачає, що податок має стягуватися у час і

спосіб, які є найбільш зручними для платників податків. Сплачувати податок має не одержувач доходу, а підприємство, на якому він працює; сплата податку має бути прив'язана до часу отримання доходу тощо.

Розподіл податків за рівнями передбачає, що кожен орган влади (центральний, місцевий) наділяється конкретними повноваженнями щодо встановлення, скасування податків, встановлення пільг тощо. При цьому зарахування податкових платежів до бюджетів різних рівнів може регулюватися Бюджетним кодексом України або щорічним законом про державний бюджет.

Єдність системи оподаткування впливає із принципу єдності фінансової політики та економічного простору держави. Тобто не допускається встановлення податків, які можуть порушити таку єдність (обмежувати – прямо або побічно – вільне пересування товарів, послуг, фінансових коштів; переносити місцеві податки на платників податків інших внутрішньодержавних територіальних утворень – експорт податків).

Принцип ефективності потребує мінімізації адміністративних витрат із формування й регулювання податкових відносин, контролю за дотриманням податкового законодавства (трансакційних витрат). Тобто податки мають надавати стимулюючий вплив на розвиток національної економіки, на господарську активність.

Гласність визначає необхідність офіційно публікувати нормативно-правові акти у сфері оподаткування, надавати роз'яснення та консультації про порядок обчислення і сплати податків.

Принцип визначеності передбачає, що нормативно-правові акти у сфері оподаткування не повинні тлумачитися довільно; вони мають бути зрозумілими і прийматись більшою частиною суспільства. Норми законодавства у сфері оподаткування повинні мати пряму дію, що виключає необхідність видання інструкцій і пояснень, листів та інших документів виконавчої влади; час і спосіб сплати мають бути точно і заздалегідь відомі платникам податків, що визначається стійкістю основних видів податків і податкових ставок упродовж тривалого періоду; система оподаткування має бути також гнучкою, адаптується до зміни соціально-економічних умов.

Визначеність податку передбачає необхідність чіткого визначення абсолютно усіх складових частин оподаткування: платника, об'єкта, податкової ставки, податкової бази, порядку обчислення податку, податкового періоду, строку і порядку сплати податку, що суттєво обмежує свавілля державних органів і посадових осіб під час взаємодії

із платниками податків, знижує ризик порушення прав фізичних та юридичних осіб.

Принцип одночасності щодо оподаткування передбачає унеможливлення оподаткування певного джерела або об'єкта двома або більше податками: один об'єкт може оподатковуватись лише одним видом і лише один раз за визначений податковий період.

Такі принципи є орієнтиром під час реформування сучасних податкових систем, до якого вдаються держави під впливом економічних, соціально-політичних, культурних чинників для підвищення конкурентоспроможності національних економік, здешевлення податкового адміністрування. Зазначені принципи реалізуються також на міжнародному рівні, важливість якого зумовлена впливом інтеграційних процесів: укладання податкових угод для запобігання подвійного оподаткування, що сприяє залученню іноземних інвестицій; взаємодія щодо обміну інформацією, зокрема щодо запобігання та протидії легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, а також фінансуванню тероризму, запобігання ухилення від оподаткування. Співпраці на міжнародному рівні також потребує розвиток електронної торгівлі, нових фінансових інструментів, які не піддаються традиційному податковому обліку. Міжнародна спільнота ухвалила Конвенцію ООН із протидії корупції [8]. У 1997 р. було прийнято Конвенцію ОЕСР про боротьбу з хабарництвом щодо іноземних державних посадових осіб у сфері зовнішньоекономічної діяльності, за положеннями якої підкуп іноземних посадових осіб кваліфікується як кримінальний злочин. Країни-члени ОЕСР в 1998 р. також ухвалили «Принципи дотримання етичних норм в системі державної служби», а у 2003 р. – Рекомендації щодо розв'язання конфліктів інтересів у сфері державної служби [1].

Процеси реформування систем оподаткування, орієнтовані на зменшення податкових ставок, спрощення законодавства та податкових процедур, дають змогу збільшити надходження податкових платежів, прискорювати накопичення капіталу, стимулюють господарську активність, а також більш справедливо забезпечують перерозподіл доходів між різними соціальними групами. За даними Євростат, у країнах ЄС податкові надходження складають до 40% ВВП. У структурі податкових зборів виділяються три джерела, які забезпечують бюджети країн ЄС, зокрема: надходження від податків на виробництво та імпорتنі мита, надходження від податків на дохід і майно, відрахування до соціальних фондів [6].

У матеріалах Світового банку міститься аналіз понад 170 світових систем оподаткування. Наголошується, що країни, які розвиваються, мають більш складну і заплутану систему, високі ставки, а тому близько 80% бізнес-структур працюють неофіційно, не сплачують податків. Разом із тим країни прагнуть реформувати власні системи оподаткування, переглядаючи перелік податків з урахуванням принципу зручності оподаткування, збільшується частка непрямих податків [10]. Зменшується частка прямих податків (виключаючи соціальні внески). Має місце спрощення податку на прибуток, знижується його прогресивність (у США кількість ставок особистого податку на прибуток з 14 скоротилась до 3; у Великобританії залишилось лише 2 ставки особистого податку на прибуток – 25% і 40%, а також пільгова ставка) [10]. Прогресивне оподаткування, яке дає змогу ефективно перерозподіляти доходи між різними соціальними групами, є доволі популярним у різних країнах для досягнення соціальних консенсусу і справедливості, потребує наявності обов'язкової умови, а саме добровільної згоди платників податків у поєднанні з ефективним податковим адмініструванням. Зокрема, США, які вважаються менш «соціальною» державою в порівнянні з європейськими країнами, ставки податку на дохід варіюють від 0% до 35% (залежно від розміру доходу). У результаті цього, за даними Міністерства Фінансів США, має місце така ситуація: 0,1% найзаможніших американців, які отримують 9,1% від загального доходу всіх громадян США, сплатили 17,4% всіх податків, сплачених фізичними особами. Заможні громадяни США (5% від всіх громадян США), чий сукупний дохід дорівнює 33,4%, заплатили 57,1% податків. Інші громадяни, які мають низький рівень доходу (50% громадян країни), отримали 13,4% доходу, проте сплачують лише 3,3% податків [7].

Державне управління у сфері оподаткування має бути спрямовано на підвищення ефективності національної економіки, розширення бази оподаткування, зокрема на основі формування спеціальних системних блоків для середнього та малого бізнесу, стимулів для залучення іноземних інвестицій. У 1990-х рр. провідні країни світу (США, Японія, Великобританія, Франція, Німеччина, Швеція) зменшили ставки податку на прибуток для корпорацій, запроваджують податкові пільги для залучення іноземного капіталу.

Загалом проблема гармонізації систем оподаткування мала гострий характер для країн ЄС. Країни Східної Європи, які приєднувались до

ЄС, завдяки більш низькими ставками податків, спрощеним адміністративним процедурам і дешевій кваліфікованій робочій силі стали вельми привабливими для інвесторів (особливо з країн Західної Європи).

Реформування систем оподаткування передбачає модернізацію податкового адміністрування, підвищення їх технічної оснащеності. Напрямом реформування є спрощення податкового законодавства, внесення в нього більшої ясності, вилучення багатоступеневих і складних вимог до фінансової звітності. Проведена в ряді країн реформа державної служби вирішує також завдання модернізації технічних і організаційних навичок працівників фіскальних служб на основі вдосконалення системи підбору, мотивації, інформаційного забезпечення, навчання, поліпшення методів роботи із приватним сектором.

Процес модернізації податкового адміністрування реалізується із дотриманням загальних принципів реформування державної служби. Важливим елементом модернізації є запровадження відкритої конкуренції для бажаючих зайняти вакансії в державній службі, що потребує необхідних навичок і кваліфікацією. Фіскальним службам надають можливість запроваджувати більш конкурентну систему оплати праці, щоб залучити та зберегти штат співробітників; велику свободу найму і звільнення. Зокрема, в Нідерландах зарплати податківців не поступаються бізнес-сектору.

Реформування систем оподаткування передбачає розширення прав платників податків оскаржити рішення податкових органів, включаючи штрафи для тих податківців, які навмисно порушили права платника податків. У світі успішно розвиваються системи і процедури з вирішення конфлікту інтересів платників податків і податкових органів: створюються спеціальні суди з податкових спорів. Щорічно у США податкові служби виписують понад 32 млн. штрафів, головною причиною яких є повна або часткова несплата податків фізичними особами. Близько чверті цих штрафів успішно опротестовується платниками податків [9], що є показником ефективної роботи судової та позасудової системи вирішення податкових конфліктів.

Важливим напрямом реформування систем оподаткування є вдосконалення процедур боротьби з ухиленням від сплати податків, незаконним виведенням капіталу та іншими податковими правопорушеннями. Зокрема, Служба внутрішніх доходів США регулярно оновлює список незаконних схем оптимізації податків із зазначен-

ням кількості платників податків, причетних до зловживань, бюджетних втрат, кількості розслідуваних справ і результатів попередніх розглядів. Особлива увага приділяється проблемі уникнення податків через некомерційні організації, які деякі платники податків використовують для власного збагачення. Усе це дає змогу представити повний масштаб проблем податкового адміністрування і розробляти плани щодо їх вирішення.

**Висновки.** Система оподаткування виступає одним із ключових елементів державного управління. Результати аналізу зарубіжного досвіду показали, що процеси реформування систем оподаткування, як правило, орієнтовані на розширення

бази оподаткування на основі підвищення ефективності національної економіки, розвитку середнього і малого бізнесу, формування сприятливих умов для залучення іноземних інвестицій, скорочення частки тіньового сектора економіки. Це може бути досягнуто через забезпечення справедливого й раціонального оподаткування, спрощення структури податків і зниження ставок, підвищення ефективності процедур і механізмів податкового адміністрування, підвищення інформованості і культури платників податків, через гарантований доступ всіх платників податків до прозорих та ефективних механізмів розв'язання податкових конфліктів, а також розвиток міжнародної співробітництва.

#### Список літератури:

1. Бурденко І. Аналіз стану і напрямки розвитку податкової системи України та її вплив на зростання економіки. *Актуальні проблеми економіки*. 2007. № 4. С. 67–74.
2. Волкова Ю. Удосконалення податкового контролю як елемент формування податкової політики. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 10(65). С. 23–27.
3. Дмитренко Е. Місце та роль фінансово-правової відповідальності у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України. *Фінансове право*. 2011. № 4(18). С. 39–42.
4. Драган І.О. Формування ефективної податкової системи як фактора розвитку малого підприємництва в Україні. Менеджер. *Вісник ДонДУУ*. 2006. № 2(36). С. 200–206.
5. Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты / Пер. с англ. Москва : Дело, 2001. 408 с.
6. Офіційний сайт Євростат. URL : <https://ec.europa.eu/eurostat/publications/statistical-books>.
7. Офіційний сайт Міністерства фінансів США. URL : <https://home.treasury.gov/>.
8. Резолюція 58/4 Генеральної Ассамблеї ООН. URL : [https://www.un.org/ru/ga/58/docs/58res\\_nocte.shtml](https://www.un.org/ru/ga/58/docs/58res_nocte.shtml).
9. Слатвінська М.О. Фіскальна політика: теорія, методологія, практика : монографія. Одеса : Атлант, 2018. 462 с.
10. Report of the Ad Hoc Expert Group Meeting on Strategies for Improving Resource Mobilization in Developing Countries and Countries with Economies in Transition. Planification Fiscale и Financiere (APFF). URL : <http://unpanl.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004717.pdf>.

#### **Hrydzhuk I.A. CURRENT TRENDS OF IMPROVEMENT OF PUBLIC GOVERNANCE SYSTEMS IN THE FIELD OF TAXATION: INTERNATIONAL EXPERIENCE**

*Based on the analysis of foreign experience of the main trends in the development of taxation systems as a component of public administration. It is shown that developing countries have a more complex and confusing system, high rates, and therefore about 80% of businesses operate informally, do not pay taxes. At the same time, countries are trying to reform their own tax systems, revising the list of taxes taking into account the principle of convenience of taxation, increasing the share of indirect taxes.*

*The results of the analysis of foreign experience showed that the processes of reforming tax systems are usually focused on expanding the tax base by improving the efficiency of the national economy, development of small and medium businesses, creating favorable conditions for attracting foreign investment, reducing the share of the shadow economy. This can be achieved by ensuring fair and rational taxation, simplifying the tax structure and reducing rates, improving the efficiency of tax administration procedures and mechanisms, raising awareness and culture of taxpayers, through guaranteed access of all taxpayers to transparent and effective mechanisms for resolving tax conflicts, as well as the development of international cooperation.*

*An important area of tax reform is the improvement of procedures to combat tax evasion, illegal withdrawal of capital and other tax offenses.*

*The process of modernization of tax administration is implemented in compliance with the general principles of civil service reform. An important element of modernization is the introduction of open competition for those wishing to fill vacancies in the civil service, which requires the necessary skills and qualifications. Fiscal services are given the opportunity to introduce a more competitive pay system to attract and retain staff; greater freedom of employment and dismissal.*

**Key words:** state policy, public administration, modernization, tax administration, principles of taxation, taxation system.