

Марія РІППА
Тетяна ТУЧАК

ПОРІВНЯННЯ ІДЕНТИФІКАЦІЙНИХ ОЗНАК ПОДАТКОВИХ СЛУЖБ СВІТУ

Досліджено організаційно-функціональний устрій податкових відомств країн Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) та України. Акцентовано увагу на поєднанні функцій щодо адміністрування податків, зборів і платежів, рівні підпорядкування податкової служби, основних критеріях внутрішньої організаційної структури податкового відомства.

Інституціональний та організаційний устрій податкових відомств – важлива умова здійснення фіскально-адміністративних операцій, що впливає на ефективність роботи персоналу та фіскальну продуктивність податкових органів. Податкова служба України перебуває на стадії удосконалення організаційної структури. Реорганізація структури податкових органів є одним з етапів Проекту “Модернізації державної податкової служби України-1”. Проект входить до портфеля проектів України у Світовому банку, під який було отримано позику в розмірі 40 млн. дол. США. Тим самим реформування організаційно-функціональної структури органів державної податкової служби (ДПС) України визнано важливою умовою підвищення ефективності функціонування фіскально-адміністративної системи. У цьому контексті особливої актуальності набуває дослідження особливостей організації податкових відомств у розвинутих країнах світу.

Загальним проблемам формування ефективної структури служб, задіяних в адмініструванні податків, присвячені роботи вітчизняних науковців: В. Андрущенко, О. Дикун, А. Крисоватого, В. Мельника, В. Покинтелиця, Л. Тарангул, Ф. Ярошенка та ін.

Так, В. М. Покинтелиця досліджує еволюцію формування організаційної структури державної податкової служби та її підрозділів – податкової міліції, управління організації роботи з великими платниками податків, дає позитивну оцінку впровадженню функціонального підходу до адміністрування податків [7]. О. В. Дикун розглядає діяльність державної податкової служби щодо налагодження партнерських взаємовідносин з платниками податків, впровадження електронного уряду, діяльності ДПС як складової системи правоохоронних органів. Автор зазначає, що подальше удосконалення системи управління податковою системою зможе відновити довіру платників податків до податкової служби, підвищити рівень податкової культури, що відобразиться на підвищенні ефективності податкової політики [6, 40].

Водночас залишається недостатньо вивченим зарубіжний досвід організаційно-функціонального устрою податкових відомств.

Метою статті є дослідження досвіду організаційно-функціонального устрою податкових відомств країн ОЕСР; виокремлення основних типів податкових відомств за наступними критеріями: рівнем підпорядкування, видами податків, внутрішньою орга-

нізаційною структурою; систематизація та узагальнення інформації щодо принципів організації діяльності державної податкової адміністрації України.

Устрій податкових відомств не завжди однотипний, він може залежати від обставин конституційного характеру і національних традицій. З метою узагальнення досвіду діяльності відомств державних доходів у країнах ОЕСР повчально й корисно розкрити організаційно-функціональну структуру органів податкової адміністрації за ознаками: типу податкового відомства; складом податків, які адмініструє податковий орган; внутрішньої функціональної структури національних податкових відомств (табл. 1). Аналіз інформації допоможе визначити світові тенденції розвитку та орієнтири модернізації податкової служби, з'ясувати специфіку організації діяльності податкової адміністрації України.

Отже, організаційно-функціональна структура податкової служби може передбачати декілька варіантів поєднання функцій щодо адміністрування податків, зборів і платежів, які ми визначаємо наступним чином:

- комплексні, які поєднують адміністрування податків, внесків у фонди соціального забезпечення і страхування та митних платежів (Ірландія, Нідерланди);
- змішаного типу, які поєднують адміністрування податків і митних платежів (Австрія, Бельгія, Данія, Польща) або податків і соціальних внесків (Фінляндія, Угорщина, Ісландія, Швеція);
- спеціалізовані, які займаються винятково адмініструванням податків та обов'язкових платежів (Франція, ФРН, Японія, Португалія, Швейцарія).

З огляду на дані табл. 1, в Україні діє автономна податкова служба з колегією, на яку функції збору митних платежів та внесків у соціальні фонди не покладаються; подібного типу служба існує також у Китаї.

У всіх країнах ОЕСР винятково в централізованому порядку, тобто через державне (федеральне) податкове відомство, адмініструють три податки: податок з доходів фізичних осіб, податок з прибутку корпорацій, податок на додану вартість.

Поширеним явищем є делегування податковим органам нефіскальних функцій, зокрема: оцінки майна, надання соціальних допомог, адміністрування кредитних програм навчання студентів. У деяких країнах податкова служба виконує навіть функції обліку населення (Швеція, Норвегія) та забезпечує контртерористичні заходи у портах та аеропортах (Бельгія, Великобританія). Лише в трьох країнах-членах ОЕСР (Італія, Туреччина, Швейцарія) подібно до України призначення податкових відомств обмежене традиційними суто фіскально-адміністративними функціями.

При цьому склад і характер неподаткових функцій фіскальних органів постійно змінюється. Зокрема, з метою обмеження інтенсивності руху та з екологічних міркувань набувають поширення, по суті, нефіскальні за призначенням збори з автомобілів за в'їзд у перенасичені транспортом центральні частини великих міст. Подібні платежі вже запроваджені у Лондоні, Стокгольмі, Будапешті та деяких інших великих містах Західної Європи та Америки.

За рівнем підпорядкування податкова служба може бути неавтономною (у складі міністерства фінансів); півавтономною – виділеною в окрему структуру, але підзвітною міністру фінансів; автономною. Неавтономні податкові служби діють у: Австрії, Бельгії, Данії, Чехії, Греції, Італії, Португалії, Польщі; півавтономні у: Швеції, Великобританії, США, Канаді, Угорщині. За Законом України "Про державну податкову службу в Україні" податкова адміністрація є центральним органом виконавчої влади. Вона координує свою діяльність з фінансовими органами,

Організаційно-функціональний устрій податкових відомств*

Країни	Тип податкового відомства	Адміністрування:	
		внесків у соці- альні фонди	митних платежів
Австралія	Об'єднана півавтономна служба	Інформація відсутня	Ні
Австрія	Податкове управління в складі Міністерства фінансів	Ні	Так
Бельгія	Податкове управління в складі Міністерства фінансів	Ні	Так
Канада	Об'єднана півавтономна служба з колегією	Так	Ні
Чеська Республіка	Податкове управління в складі Міністерства фінансів	Ні	Ні
Данія	Податкове управління в складі Міністерства фінансів	Ні	Так
Фінляндія	Об'єднана півавтономна служба	Так	Ні
Франція	Податкові директори в складі Міністерства фінансів	Ні	Ні
Німеччина	Декілька податкових управлінь у складі Федерального міністерства фінансів та міністерств фінансів 16 земель	Ні	Ні
Греція	Декілька податкових департаментів у складі Міністерства фінансів	Ні	Так
Угорщина	Об'єднана півавтономна служба	Так	Ні
Ісландія	Об'єднана півавтономна служба	Так	Ні
Ірландія	Об'єднана півавтономна служба	Так	Так
Італія	Декілька податкових агентств у складі Міністерства фінансів	Так	Ні
Японія	Об'єднана півавтономна служба	Ні	Ні
Корея	Об'єднана півавтономна служба	Ні	Ні
Люксембург	Декілька податкових департаментів у складі Міністерства фінансів	Ні	Ні
Мексика	Об'єднана півавтономна служба з колегією, підзвітною Міністерству фінансів	Ні	Так
Нідерланди	Фіскальне управління в складі Міністерства фінансів	Так	Так
Нова Зеландія	Об'єднана півавтономна служба	Інформація відсутня	Ні
Норвегія	Об'єднана півавтономна служба	Так	Ні
Польща	Декілька податкових департаментів у складі Міністерства фінансів	Ні	Так
Португалія	Декілька податкових департаментів у складі Міністерства фінансів	Ні	Ні
Словацька Республіка	Об'єднана півавтономна служба	Ні	Ні
Іспанія	Об'єднана півавтономна служба	Ні	Так
Швеція	Об'єднана півавтономна служба	Так	Ні
Швейцарія	Податкове управління в складі Міністерства фінансів	Ні	Ні
Туреччина	Об'єднана півавтономна служба	Ні	Ні
Великобританія	Об'єднана півавтономна служба з колегією	Так	Ні
США	Об'єднана півавтономна служба з колегією	Так	Ні

* Складено на основі [11, 26, 29].

органами Державного казначейства України, органами служби безпеки, державною митною та контрольно-ревізійною службами та іншими установами.

По суті, за критеріями ОЕСР державна податкова адміністрація України здійснює свою діяльність на автономних засадах з колегією. Колегії виконують роль дорадчих органів, розглядають найважливіші напрямки діяльності державних податкових адміністрацій.

Податковий кодекс встановлює, що державна податкова адміністрація України є контролюючим органом вищого рівня, котрий у межах своєї компетенції, визначеної законодавством, здійснює контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов'язкових платежів), погашенням податкових зобов'язань чи податкового боргу [3]. Тобто, Податковий кодекс не змінює статус податкової служби, а конкретизує й уточнює його.

Дані, представлені у табл. 1, демонструють, що організаційно-функціональний устрій податкових відомств не однотипний ні за рівнем підпорядкування, ні за складом податків і платежів. У цьому сенсі податкова служба України подібна до податкових відомств Кореї, Японії, Іспанії, Туреччини, Словацької Республіки.

Внутрішня організаційна структура податкових відомств передбачає поділ структурних підрозділів:

- за типом податків – найдавніша організаційна модель, яка передбачає організацію багатофункціональних департаментів по кожному з типів податків. Кожен з департаментів незалежний один від одного;

- функціональна модель – передбачає, що податковий персонал організований у функціональні групи: реєстрація, облік, інформація, аудит, справляння податків, апеляції тощо;

- за видом платників – найновіша модель, яка отримала поширення лише в деяких країнах. Передбачає виконання функцій залежно від сегмента платників: великий, малий, середній бізнес тощо.

Цікавим, на нашу думку, є історичний аспект. У Радянському Союзі існувала своєрідна організація податкової служби за територіальною ознакою. Територію району ділили на так звані ділянки для кожного з працівників відділу державних доходів у райфінвідділах. Таким чином фіскальне адміністрування здійснювалося щодо всіх підприємств та організацій, які знаходилися на певній території. Така модель була обумовлена відносною простотою системи державних доходів, в якій фактично існувало два головні платежі: податок з обороту та відрахування від прибутку. З 1959 р. податкові інспекції були приєднані до відділів державних доходів, які у складі фінансових органів контролювали платежі підприємств [9, 153]. Але адміністрування податків з населення і платежів підприємств та організацій так і залишилося ізолюваним один від одного.

Структурне та функціональне реформування органів ДПС України започатковано у 2003 р. в межах Проекту модернізації державної податкової служби України. У ході його виконання робіт було переорієнтовано організаційну структуру органів податкової служби на функціональний принцип. Останній передбачає закріплення за структурним підрозділом однієї функції, наприклад: реєстрації платників податку, податкового аудиту, погашення податкового боргу тощо. Функціональний принцип прийшов на зміну змішаного підходу до організації структури податкової служби (за видами податків, категоріями платників, ділянками).

Взагалі, протягом останніх 20–30 років відбулася помітна еволюція від колишньої організаційної структури податкових

відомств за типом податків (департамент податку з доходів фізичних осіб, департамент акцизів тощо) на користь функціональної та по-різному комбінованих структур. Структурно-організаційну модель, орієнтовану на окремі типи податків, вважають віджилою, оскільки вона передбачає адміністрування кожного з податків багатфункціональними департаментами. Подібний підхід до побудови податкової служби призводить до дублювання функцій, збільшення кількості персоналу, утруднює керуваність апарату.

В останні роки в окрему групу виділилися країни, серед яких США, Великобританія, Франція, Україна, зі структурною організацією фіскального відомства за категоріями (сегментами) платників: великі платники (корпорації, фінансові і страхові компанії та ін.); малий та середній бізнес; фізичні особи, працюючі за наймом; самозайняті фізичні особи та ін. Однак у центрі уваги податкових органів у всьому світі знаходяться дві категорії платників податків: великі й малі. Табл. 2 розкриває кількісні масштаби й оціночні критерії великих платників у розрізі окремих країн.

Отже, основними критеріями ідентифікації великих платників податків є: товарооборот, чисельність працюючих, вартість активів, валові доходи та ін. На основі даних табл. 2 усі країни умовно можна розділити на дві групи: одні використовують один критерій визначення великого платника податків; інші – кілька критеріїв. Найбільшу групу утворюють країни (Австралія, Австрія, Данія, Франція, Греція, Угорщина, Італія, Нова Зеландія, Португалія, Словаччина, Іспанія), де до категорії великих належать платники-податків за єдиним критерієм – величиною товарообороту.

Україна належить до підгрупи країн, у яких застосовується комбінований принцип

відбору великих платників. Основні ознаки ідентифікації великих платників: це юридичні особи, сукупний валовий дохід яких від усіх видів діяльності > 100 млн. грн.; чисельність працюючих > 250 чол.; сума сплачених податків > 25 млн. грн. [3]. На початок 2010 р. в Україні зареєстровано 1497 великих платників [4].

Створення у складі ДПА Департаменту обслуговування великих платників податків стало одним із напрямків адміністративної реформи державної податкової служби України. Організаційна структура, яка управляє великими платниками в Україні, складається з дев'яти спеціалізованих інспекцій з обслуговування великих платників і однієї інспекції за галузевим принципом (взято за основу гірничо-видобувну галузь).

Незважаючи на тенденцію до уніфікації національних податкових систем, уряди країн ОЕСР все ще досить по-різному підходять до відомчої організації адміністрування та справляння податків. Здебільшого розбіжності пояснюються особливостями політичного устрою і державного управління, залежать від історичних обставин формування національних податкових систем. Хоч серед найавторитетнішої групи держав і нема абсолютно ідентичних підходів до фіскально-адміністративної практики, але й принципів відмінності також відсутні.

Податкова служба України знаходиться у руслі останніх тенденцій організації податкової роботи, що, зокрема, підкреслює створення структурних підрозділів щодо роботи з великими платниками. Однак їй притаманні й оригінальні, національно самобутні риси. Вона здійснює свою діяльність, як ми вважаємо, на автономних засадах, оскільки не входить до складу Міністерства фінансів. Як окреме відомство, податкова служба спеціалізується винятково на адмініструванні податків, зборів та обов'язкових платежів.

Критерії ідентифікації великих платників податків

Країни	Критерії ідентифікації великих платників податків (в національних валютах або євро)	Кількість великих платників (фізичних і юридичних осіб)
Австралія	Товарооборот > 100 млн. дол.	36220
Австрія	Товарооборот > 9,68 млн. євро	16524
Канада	Валові доходи > 250 млн. дол.	6000
Данія	Товарооборот > 3 млрд. крон	2519
Фінляндія	Банки, страхові та промислові компанії з товарооборотом > 50 млн. євро	4500
Франція	Товарооборот > 400 млн. євро	32057
Греція	Товарооборот > 9 млн. євро	3622
Угорщина	Кредитні й страхові установи, промислові компанії з товарооборотом > 2,2 млрд. форинів	631
Ірландія	Корпорації з товарооборотом > 150 млн. євро, або ті, котрі платять податок > 13 млн. євро; фізичні особи з чистими активами > 50 млн. євро або доходом > 1,3 млн. євро	13000
Італія	Товарооборот > 25 млн. євро	11000
Японія	Вітчизняні компанії з капіталізацією > 100 млн. ієн, всі іноземні корпорації	33940
Мексика	Фінансові установи і корпорації зі щорічним доходом > 500 млн. песо	11574
Нідерланди	Всі компанії, зареєстровані на Амстердамській біржі; платники різних категорій з сумою зобов'язань > від 37,5 до 12,5 млн. євро	2000
Нова Зеландія	Товарооборот > 300 млн. дол.	13200
Норвегія	Платники за численними критеріями	1630
Польща	Платники за критерієм величини доходу; за галузевою ознакою (банки, страхові й інвестиційні компанії, пенсійні фонди); компанії під іноземним контролем	51919
Португалія	Платники з великим товарооборотом, фінансові установи, футбольні клуби прем'єр-ліги, холдинги	743
Словаччина	Товарооборот > 1 млрд. крон	323
Іспанія	Товарооборот > 6 млн. євро; банки, холдинги, страхові компанії з оборотом > 100 млн. євро	40571
Швеція	Фінансові компанії та промислові фірми, в яких > 800 зайнятих	15000
Туреччина	Платники за комбінацією критеріїв: вартості активів, суми сплачених податків; холдинги, великі банки і страхові компанії	500
Великобританія	Основні критерії: > 250 зайнятих; товарооборот > 33 млн. ф. дол.; вартість активів > 29 млн. ф. дол.; мультинаціональні компанії; великі акціонерні товариства	15000
США	Вартість активів > 10 млн. дол.	216000
(7 країн: Бельгія, Ісландія, Корея, Люксембург, Німеччина, Чеська Республіка, Швейцарія інформації не надали).		

Складено на основі [11, 52, 54].

Література

1. Про державну податкову службу в Україні. Із змінами і доповненнями: Закон України від 04.12.1990 р. – № 509-XII. – Режим доступу: <http://uazakon.com>
2. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами. Із змінами і доповненнями: Закон України від 21.12.2000 р. – № 2181 – III. – Режим доступу: <http://uazakon.com>
3. Про затвердження Змін до Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів): наказ Державної податкової адміністрації від 22.02.2010 р. – № 99. – Режим доступу: <http://sta.gov.ua>
4. Про затвердження Реєстру великих платників податків на 2010 рік: наказ Державної податкової адміністрації від 31.03.2010 р. – № 209. – Режим доступу: <http://sta.gov.ua>
5. Андрущенко В. Л., Данілов О. Д. Податкові системи зарубіжних країн. – К.: Комп'ютерпрес, 2004. – Підрозділи 4.4, 5.3, 6.2, 7.2, 11.1.
6. Дикун О. В. Сучасні тенденції розвитку державної податкової служби України // Сталлий розвиток економіки. – 2010. – № 2. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2010_2/38.pdf
7. Покинтелиця В. М. Організаційна структура державної податкової служби: напрямки реформування // Сталлий розвиток економіки. – 2009. – № 2. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/Portal/Soc_Gum/Dtr/ep/2009_2/files/Econ_02_2009_Pokintelitsa.pdf
8. Таранеул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика): Монографія. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 286 с.
9. Ярошенко Ф. О. Історія оподаткування: Навч. посіб. / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. – 242 с.
10. Ярошенко Ф. О. Трансформація державної податкової служби України: Монографія. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. – 368 с.
11. Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008). – Paris: СТПА, 2009. – Режим доступу: www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf