

УДК 351.713 (477)

**М. Ю. Медведєв**

аспірант

Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна»

## МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ПУБЛІЧНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В ПОДАТКОВИХ СИСТЕМАХ КРАЇН ЄС ТА ЙОГО ЗНАЧЕННЯ ДЛЯ УКРАЇНИ

*Стаття присвячена дослідженню міжнародного досвіду публічного адміністрування в податкових системах країн ЄС. Розглянуто основні механізми гармонізації національних нормативно-правових актів та адміністративне співробітництво держав – членів Європейського Союзу. Проаналізовано існуючі податкові системи публічного адміністрування.*

**Ключові слова:** публічне адміністрування, податкова система, Податковий кодекс, адміністрування податків, нормативно-правові акти ЄС.

**Постановка проблеми.** Міжнародні зв'язки України з країнами ЄС та участь держави в інтеграційних процесах передбачають, що вітчизняні дискусійні питання податкової системи й напрямки проведення державної політики у сфері адміністративного оподаткування не можуть бути повноцінно функціонуючими без урахування зарубіжного досвіду країн в урегулюванні порушеної проблематики дослідження.

На сьогодні вивчення міжнародного досвіду впорядкування відносин, виникаючих у процесі реалізації заходів адміністрування в національній податковій системі, показує, що остання служить не тільки джерелом більшої частини доходів держави, а й одним із механізмів державного впливу на бізнес, на ефективне розроблення методик нарахування податків і на пошуки оптимальних шляхів реалізації цих методик, що забезпечується ефективною системою адміністрування сфери оподаткування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Деяким питанням удосконалення організації адміністрування податків присвячені праці В. Андрущенко, О. Данилова, Ю. Іванова, К. Проскури та ін. Незважаючи на те, що вдосконалення податкової системи досліджувалось у рамках науки фінансового права, кризові і трансформаційні процеси у вітчизняному

суспільстві ставлять перед ученими-адміністративістами і практиками нові виклики й завдання з приводу вивчення міжнародного досвіду публічного адміністрування в податкових системах країн ЄС та поглиблене розкриття їх значення для подальшого розвитку України.

**Мета статті** – на основі порівняльного аналізу результатів галузевих досліджень сучасного розвитку публічного адміністрування країн ЄС виявити позитивні напрями розвитку, що дасть змогу вдосконалити існуючу податкову систему публічного адміністрування в Україні.

**Виклад основного матеріалу.** Реалізація довгострокової економічної стратегії України, спрямованої на трансформацію у високорозвинену країну європейського типу, обрання нею курсу на вступ до ЄС та орієнтація на економічне зростання вимагають удосконалення управлінської діяльності держави в процесі справляння податків, зборів і платежів. В умовах розвитку податкової системи правовідносини держави та її господарюючих суб'єктів стають провідними. У цьому контексті особливого значення набуває досягнення розвитку такого механізму адміністрування податків, зборів і платежів, який відповідав би потребам соціально-економічного розвитку держави, сприяв подоланню структурних диспропорцій в економіці, забезпечував зниження податкового навантаження і спрощення оподаткування, ініціював підвищення активності суб'єктів

господарювання, створював умови для залучення як національних, так і зарубіжних інвестицій, забезпечував би зростання добробуту всього населення. Цей механізм є цілеспрямованою управлінською діяльністю державних уповноважених органів та їх посадових осіб, скерованого на реалізацію ефективної бюджетної й податкової політики, що охоплює не тільки процеси організації застосування норм законодавства про податки, збори і платежі та здійснення контролю за їх дотриманням, за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до бюджетів різного рівня податкових платежів, а й процедури виявлення оптимальних шляхів і методів їх реалізації, націлених на мінімізацію бюджетних витрат при одночасному збільшенні бюджетних доходів [1].

Статтею 1 Конституції України закріплено, що Україна є соціальною, суверенною й незалежною, демократичною правовою державою. Отже, адміністрування податкової системи має відповідати соціальним вимогам щодо рівня фінансування суспільних благ із визначенням відповідно рівня перерозподілу ВВП, який забезпечуватиме формування фінансових ресурсів, достатніх для виконання конституційно закріплених функцій держави й гарантій громадян на достатній життєвий рівень.

Варто зазначити, що внаслідок збільшення кількості держав – членів Європейського Союзу Україна отримала прямий доступ до розширеного, гармонізованого ринку ЄС з 450 мільйонами споживачів. Цілком очевидним є те, що порівняно з іншими зарубіжними країнами Україна зможе отримати переваги від доступу до єдиного простору ЄС із високим рівнем його відкритості, вичерпним переліком торгових правил та адміністративних процедур, єдиним митним тарифом і з вільним рухом товарів, послуг і капіталу громадян без внутрішніх бар'єрів (без прикордонного контролю, сертифікатів тощо).

Основним шляхом узгодження національних правових норм і норм Європейського Союзу є їх адаптація – процес розроблення і прийняття Україною нормативно-правових актів і створення умов для їх належного впровадження й засто-

сування з метою поступового досягнення повної відповідності вітчизняного права міжнародному праву [2].

Варто наголосити на тому, що адміністративне співробітництво є найбільш ефективним і, можливо, єдиним засобом для контролю за порядком збору податків і боротьби з ухиленням від оподаткування та податковим шахрайством. Співпраця передбачає взаємодію між компетентними органами держав членів ЄС у сфері оподаткування та митної справи, а саме: обмін інформацією, здійснення спільних дій із усунення бар'єрів вільної конкуренції (проведення перевірок, інспекцій і розслідувань у разі запиту), а також формування спеціальних груп, метою яких є відстеження та запобігання ухилення від оподаткування.

Правовою основою діяльності в даній сфері є діючі програми та директиви про адміністративне співробітництво. Необхідною є згадка наступних основних актів: Директива Ради ЄС № 2011/16/ЄС про адміністративне співробітництво в сфері оподаткування [3], що скасовує Директиву 77/799 / ЄЕС [4], яка закріплювала положення про те, що співпраця національних податкових органів держав-членів була поширена на автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки, в тому числі про отримані дивіденди, відсотки, дохід від продажу фінансових активів та інших видах доходу; Регламент Ради 904/2010 про адміністративне співробітництво та боротьбі проти шахрайства в області податку на додану вартість [5]; Регламент Ради 389/2012 про адміністративне співробітництво в галузі акцизних зборів [6]; Директива 2010/24/ЄС про примусове стягнення податків і зборів [7]; Регламент № 1286/2013 про затвердження програми з поліпшення функціонування податкових систем в ЄС на 2014-2020 рр. [8].

У 2013 році Спільним Регламентом Ради ЄС та Європейського парламенту № 1286/2013 була затверджена семирічна програма ФІСКАЛІС-2020 року, основною метою якої є поліпшення функціонування податкових систем в ЄС шляхом зміцнення співпраці між державами-членами, їх податковими адміністраціями і посадовими особами [9].

Є сенс повністю погодитися з тим, що серед форм адаптації правових норм можна виділити:

- наближення процесу прозорого прийняття, внесення змін чи скасування правових норм для досягнення відповідності положень національного законодавства положенням нормативних актів законодавства Європейського Союзу з метою створення належних умов імплементації Україною правового порядку ЄС;

- координацію процесу узгодження тієї частини національного законодавства і практики його застосування, з якої розпочинається його наближення і транспозиція, що є неможливим і непотрібним;

- імплементацію процесу транспонування актів законодавства Європейського Союзу, включаючи дотримання порядку і процедур їх запровадження (імплементація у вузькому розумінні); цей процес також включає тлумачення, практику застосування, забезпечення додержання й виконання норм права, які відповідають європейському праву, органами державної влади (імплементація в широкому значенні);

- гармонізацію процесу коригування законодавства держав – членів ЄС на підставі правових актів останнього, зокрема директив, які мають обов'язкову силу для цих держав і які вимагають від них приведення їх внутрішнього законодавства у відповідність до положень директив.

Поряд із цим у межах уніфікації податкового законодавства України з відповідними нормами права країн Євросоюзу важливим є порівняльний аналіз міжнародного досвіду непрямого оподаткування. Ефективна діяльність держави й реалізація її основних функцій неможливі без налагодженої соціально-економічної політики, одне із чільних місць в якій належить саме контролюючим органам Державної фіскальної служби.

Аналіз реформ розвинених зарубіжних країн дозволяє виділити декілька спільних напрямків удосконалення і модернізації системи публічного адміністрування. Варто відмітити реформи, які спрямовані на оптимізацію і підвищення ефективності процесу адміністрування податками. Пролітковуються тенденції до раціоналізації,

спрощення податкових процедур та універсалізація усього комплексу взаємовідносин між державою та платниками податків. Раціоналізація податкових відносин формується в зручному для платника податків підході, зборі та обробці податкової звітності. У багатьох країнах успішно реалізується концепція «єдине вікно – єдина декларація – єдиний платіж». Для прикладу, в Італії введена єдина форма податкової декларації, яка об'єднує розрахунки податку на прибуток, ПДВ, а також внески із соціального страхування, а також держава перейшла на систему єдиного податкового платежу, в рамках якої платник податку може здійснювати свої платежі на єдиний рахунок. При цьому податкові суми переплат оперативного враховуються та повертаються на його рахунок. Схожа схема діє у Швеції, кожен платник має свій особистий податковий рахунок, за дебетом якого відображаються нараховані податки, а за кредитом – відповідно, сума переплат. Для спрощення задачі звітності фізичним особам податкові органи Швеції направляють їм уже заповнені податкові декларації на підставі існуючих у них даних про доходи і суми сплачених податків.

Досить цікавим, у свою чергу, може послужити наведення прикладів досвіду країн, які запровадили електронну форму звітності. Наприклад, у Словенії систему електронної податкової звітності використовують для заповнення заявок на відшкодування ПДВ під час обміну товарами серед країн Європейського Союзу. Ця система, крім того, дає змогу фірмам країн, які не є членами ЄС, зареєструватись і сплачувати ПДВ з он-лайн-продажу для будь-якої держави Євросоюзу, відповідно до директиви ЄС про електронну торгівлю.

У Словаччині, зокрема, існує спеціальний офіс електронного прийняття документів, в якому ведеться облік усіх таких документів, що заповнюються й надсилаються, а також видається підтвердження їх отримання. Цей офіс також містить інструмент для створення й перевірки захищених електронних підписів.

Закон Естонії про систему оподаткування дозволяє платникам податків самим обирати спосіб подання податкових декларацій. Проте Міністерство фінансів

цієї країни зобов'язало всі державні установи, які мають доступ до Інтернету, подавати ці документи виключно в електронній формі.

Служба доходів громадян Ірландії пропонує здійснювати електронне декларування і сплату різних податків і зборів (21 вид) у зручний для них час (24 години на добу) й у зручному місці. Для всіх своїх клієнтів та їх агентів це повністю інтегрована Інтернет-система.

Подання звітності у Франції відбувається теж через Інтернет, де можна порахувати свої податки, вибрати потрібне поле, заповнювати обов'язкові рядки шляхом відповідей на запитання. Причому можна зробити як калькуляцію на поточний період, так і підрахувати свої податки на майбутнє.

Німеччина однією з перших (у 1997 р.) прийняла закон про електронно-цифровий підпис. Податкові декларації електронною поштою платники податків цієї країни здають ще 1999 р. Правда, іноді відправлення звітності доводиться дублювати звичайною поштою. Це стосується, наприклад, декларації з прибуткового податку. Роздрукувати потрібний документ можна з тієї самої програми, яка відправляє звіт по e-mail.

Саму програму для подання електронної звітності можна придбати в компанії, що розробляють програмне забезпечення. Такі компанії безкоштовно одержують від податківців так зване програмне ядро, допрацьовують його й розповсюджують серед фірм.

Значна увага, як і в Україні, так і за кордоном (в Італії, Німеччині, Великій Британії, Швейцарії тощо) приділяється спрощеній системі оподаткування малого бізнесу. У деяких зарубіжних державах поряд зі спрощеною системою оподаткування вводяться додаткові умови для зменшення суми сплачених податків. Здебільшого це сприяє відмові від тіншової господарської діяльності, що дає змогу збільшити розміри податкових надходжень до бюджету. Перевагою спеціального податкового режиму на підставі спрощеної декларації є простота останньої. Будь-який платник податку залежно від рівня власного доходу може самостійно визначити свої подат-

кові зобов'язання шляхом використання відповідної ставки податку.

Існуюча Внутрішньо-європейська організація податкових адміністрацій (Intra-European organization of Tax Administrations) (далі – ІОТА) становить собою міжнародну організацію, створену рішенням Третьої Конференції з питань податкового адміністрування в державах Центральної і Східної Європи та країнах Балтії в жовтні 1996 р.

Основною метою ІОТА є стимулювання багатосторонньої допомоги, обмін професійною інформацією між членами ІОТА через постійний форум для податкових адміністрацій, проведення навчання, організація конференцій, семінарів, поширення публікацій, надання технічної допомоги з урахуванням інтересів країн – членів ІОТА в податковій сфері. Членами ІОТА є податкові адміністрації європейських держав. Податкові ж адміністрації неєвропейських країн за бажанням можуть теж набути асоційованого членства в цій організації. Варте уваги, як вбачається, положення Статуту ІОТА, яке проголошує, що членами цієї організації можуть бути тільки податкові адміністрації держав. Якщо в країні існує більше одного органу, відповідального за збирання податків, зборів і платежів, вона самостійно визначає ту податкову адміністрацію, яка може подати заяву на членство в ІОТА. Сьогодні членами останньої є 46 європейських податкових адміністрацій, включаючи Україну [10].

Серед основних стратегічних завдань ІОТА слід відзначити сприяння (а) зміцненню співробітництва між податковими адміністраціями країн-членів, (б) підтримці податкових адміністрацій цих країн у процесі впровадження програм модернізації, (в) застосуванню позитивної практики у сфері адміністрування податків, (г) забезпеченню належної співпраці з іншими міжнародними й регіональними організаціями, (д) координації консультацій між членами ІОТА.

З урахуванням специфіки країн європейського регіону, неоднорідного характеру розвитку їх економіки важливим видається те, що діяльність ІОТА є дуже різноманітною, скерованою на макси-



мально індивідуалізований підхід до умов та потреб податкової адміністрації кожної країни-члена цієї організації [10].

У пояснювальній записці до проекту розпорядження Кабінету Міністрів України «Про підписання Угоди між урядом України й урядом Сполучених Штатів Америки про взаємну допомогу між їх митними адміністраціями» зазначено, що станом на сьогодні співробітництво в митній сфері між Україною і США здійснюється згідно з Угодою між урядом СРСР та Урядом США про співпрацю і взаємодопомогу митних служб, яка була підписана 2 червня 1990 р. [11].

Укладення Угоди між Україною та США та їх митними адміністраціями з урахуванням внесених змін до процедури адміністрування податкової системи створить відповідні правові підстави для розвитку двостороннього співробітництва й надання взаємної адміністративної допомоги в митній сфері та сприятиме активному вжиттю заходів для припинення протиправних дій, які завдають шкоди економічним інтересам обох країн.

Поряд із вищевказаним потрібно зауважити, що в Білій книзі прописано, що інституції ЄС разом із країнами – членами Євросоюзу повинні працювати у відкритому режимі, інформуючи, що відбувається в ЄС, які зміни планується запровадити, й оприлюднювати свої рішення й демонструвати їх ефективності на підставі чітких критеріїв послідовності виконання всіх цих рішень, останні ж мають відповідати спільним інтересам держав і їх суспільств [12].

**Висновки і пропозиції.** Проведений аналіз сучасних тенденцій розвитку реформування й модернізації системи адміністрування оподаткування виявив нагальну потребу вирішення низки завдань із метою підвищення ефективності вітчизняної системи публічного адміністрування оподаткування з обов'язковим урахуванням міжнародного досвіду країн ЄС, а саме; а) можливість запровадження в систему податкового адміністрування механізму податкової згоди; б) автоматизація процесів інформаційного обміну в досліджуваній галузі з іншими відомствами і структурами; в) підвищення значущості ролі податкових консультантів у націо-

нальній податковій системі, які повинні стати функціональними посередниками між платниками податків і податковими органами, що є елементом запровадження партнерських взаємовідносин.

З огляду на досвід країн із розвинутою економікою у сфері публічного адміністрування, які теж здебільшого методом проб і помилок запроваджували податкове законодавство на своїх територіях, Україні потрібен нетрадиційний підхід до кодифікації наявної податкової системи. Результатом такого підходу, з одного боку, може бути передовсім стабілізація засад оподаткування й закладення підвалин цілісної податкової бази, а з другого – створення сприятливих умов для вдосконалення механізму нарахування і стягнення податків, зборів і платежів. Нині можна упевнено стверджувати, що в Україні функціонує належна податкова система, яка дає змогу мобілізувати кошти в розпорядження держави, здійснювати їх розподіл і перерозподіл на цілі економічного й соціального розвитку останньої.

Важливою складовою частиною процесу гармонізації є співпраця уповноважених національних органів, що сприяє підвищенню ефективності функціонування введених нормативно-правових положень. Обмін інформацією і зближення законодавств держав-членів разом із прагненням знаходити компроміс між інтересами 28 самостійних правових систем є яскравим прикладом успішного розвитку інтеграційного об'єднання, досвід якого варто вивчати для адаптації його у вітчизняне законодавство.

### Список використаної літератури:

1. Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посіб. / [В.П. Хомутенко, І.С. Луценко, А.В. Хомутенко]; за заг. ред. В.П. Хомутенко. – О. : Атлант, 2015. – 314 с.
2. Міжнародний досвід реформування податкових систем: види податків та електронна звітність [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/arkhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/mrdosvid/>.
3. Директива Ради ЄС № 2011/16 / ЄС про адміністративне співробітництво в сфері

- оподаткування, що скасовує Директиву 77/799 / ЄЕС. / OJ L 64, 11.03.2011 – С. 1–12.
4. Директива Ради 77/799 / ЄЕС від 19.12.1977 р. Щодо взаємної допомоги компетентними органами держав-членів у сфері прямого оподаткування та оподаткування страхових виплат [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM%3A133029>.
  5. Регламент Ради 904/2010 про адміністративне співробітництво та боротьби проти шахрайства в області податку на додану вартість [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://old.minjust.gov.ua/45885>.
  6. Регламент Ради 389/2012 про адміністративне співробітництво в галузі акцизних зборів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://old.minjust.gov.ua/45885>.
  7. Директива 2010/24/ЄС про примусове стягнення податків і зборів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://old.minjust.gov.ua/45885>.
  8. Регламент (ЄС) № 1286/2013 Європейського Парламенту та Ради від 11.12.201 р., що встановлює програму дій з покращення функціонування системи оподаткування в Європейському Союзі на період 2014-2020 років (Fiscalis 2020) і скасовує Рішення № 1482/2007 / ЄС [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://freecases.eu/Doc/LegalAct/3846499>.
  9. Програма ФІСКАЛІС-2013. Оподаткування. Огляд законодавства ЄС. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:l11051>.
  10. Intra- European organization of Tax Administrations [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.iota-tax.org>.
  11. Про підписання Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про взаємну допомогу між їх митними адміністраціями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/normativno-pravovi-atty/247673.html>.
  12. European governance: A White Paper. – European Commission.com (2001) 428. – Brussels, 25.07.2001. – Р. 5. 4. Ibid. – 27.
  13. Державна фіскальна служба України офіційний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/iota/iota-info/>.

### **Медведев М. Ю. Международный опыт публичного администрирования в налоговой системе стран ЕС и его значение для Украины**

*Статья посвящена исследованию международного опыта публичного администрирования в налоговых системах стран ЕС. Рассмотрены основные механизмы гармонизации национальных нормативно-правовых актов и административное сотрудничество государств – членов Европейского Союза. Проанализированы существующие налоговые системы публичного администрирования.*

**Ключевые слова:** публичное администрирование, налоговая система, Налоговый кодекс, администрирование налогов, нормативно-правовые акты ЕС.

### **Medvedyev M. International experience of public administration in in the tax system of the European Union and its importance for Ukraine**

*The article is devoted to the study of international experience of public administration in the tax systems of the European Union countries. The main mechanisms of harmonization of national normative legal acts and administrative cooperation of the member states of the European Union are. Existing tax systems of public administration are analyzed.*

**Key words:** public administration, tax system, Tax Code, administration of taxes, normative and legal acts of the European Union.