

15. *Петрович Й.* Проблеми розвитку та шляхи вдосконалення податкової політики України / Й. Петрович // Банківська справа. — 2000. — № 6. — С. 43–47.
16. *Корнус В. Г.* Принципи оподаткування та базис для вдосконалення побудови системи оподаткування / В. Г. Корнус // Актуальні проблеми економіки. — 2006. — № 2 (56). — С. 14–21.
17. *Чередніченко Ю. В.* Питання реформування податкової системи України в період її незалежності / Ю. В. Чередніченко // Актуальні проблеми економіки. — 2005. — № 9 (51). — С. 83–90.

удк 336.225 (1–87)

## СТРУКТУРА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

**ЯРЕНКО Г.**, молодший кредитний аналітик  
ТОВ "Кредит Європа Лізинг"

Наприкінці ХХ ст. у світовій економіці та економіках окремих країн посилюється інтерес та розуміння важливості вдосконалення управління оподаткуванням. Нині конкурентоспроможність національних економік значною мірою визначається їх податковою політикою, обсягами та якістю державних послуг, здатністю держави заохочувати ділову активність у країні. Країни Заходу, усвідомлюючи актуальність питань удосконалення системи управління оподаткуванням, докладають чимало зусиль для їх вирішення.

Оскільки через систему податків у різних країнах перерозподіляється близько третини валового внутрішнього продукту (ВВП) (рис. 1), управління оподаткуванням віднесене до категорії питань національної безпеки.

Україна, в економіці якої тільки нещодавно розпочалися процеси ринкової трансформації, відчуває гострий дисбаланс між потребами зростаючої економіки та стримуючими можливостями системи управління оподаткуванням суб'єктів її господарювання. За даними Українського центру соціально-економічних досліджень, організованого Гарвардським інститутом міжнародного розвитку, в Україні питома вага податків у ВВП відповідає рівню розвинених країн Європи (близько 40 %) [1], але якість управління податками потребує суттєвого вдосконалення.

---

© Яренко Г., 2009

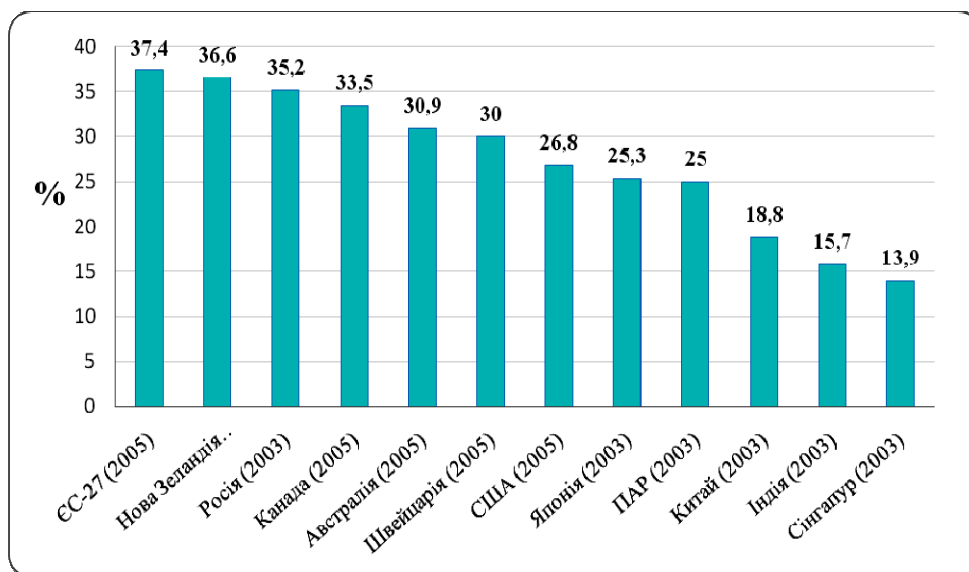


Рис. 1. Частка податків у ВВП окремих країн, % [2]

Експерти аудиторської компанії *PricewaterhouseCoopers* на замовлення Світового банку дослідили перспективи розвитку ділової активності в різних країнах, відвівши ключову роль у впливі на інвестиційну діяльність саме податковій політиці [3]. Було проаналізовано 178 країн за такими показниками:

- кількість платежів на рік зі сплати податків та обов'язкових зборів;
- кількість годин, необхідних для ведення податкового обліку та складання і подання податкової звітності;
- питома вага податків і зборів у доходах підприємств (податкова квота).

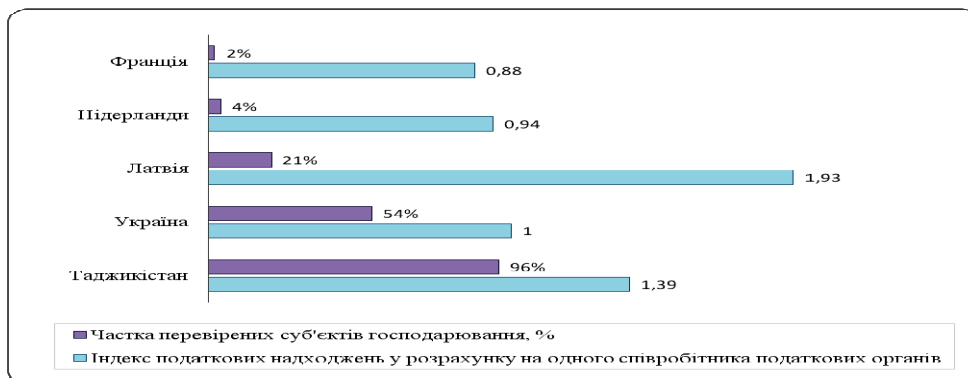
Виявилось, що найсприятливіші для бізнесу податкові режими існують: за першим показником у Швеції (два платежі на рік); за другим – у Люксембурзі (часові витрати бізнесу на податки – 58 годин); за третім – у Латвії (податкова квота – 32.6 %). По Україні ці показники становили, відповідно: 99 платежів, 2085 годин та 57.3 %.

За даними експертів Міжнародної фінансової корпорації (МФК), існуючі в Україні процедури сплати податків та оформлення звітності є занадто складними. Саме таку оцінку надали системі звітності 60 % підприємств, що оподатковуються за спрощеною системою та майже 70 % великих підприємств, які підлягають загальній системі оподаткування. Оцінюючи податки щодо витрат часу на їх обчислення, а також труднощів при їх нарахуванні та сплаті, найскладнішими респонденти визнали три види податків, а саме: податок на прибуток підприємств (майже третина респондентів), нарахування на фонд оплати праці (1/5 респондентів), податок на додану вартість (ПДВ) (1/6 респондентів) [4, с. 25, 29].

Надзвичайно обтяжливими для бізнесу та витратними для економіки України в цілому є податкові перевірки. Малий і середній бізнес в Україні перебуває під однією з найжорсткіших, навіть порівняно з іншими країнами СНД, систем податкового контролю [5, с. 52]. Контролюючі органи щорічно перевіряють 95 % усіх підприємств. При цьому тривалість однієї перевірки в середньому становить 15 робочих днів (три тижні), і перевірок буває декілька на рік. Така практика є обтяжливою як для бізнесу (часові витрати безпосередньо негативно впливають на діяльність підприємства), так і для держави (колосальні витрати часу і трудових ресурсів податкових органів).

У світовій практиці давно визнано, що між зростанням кількості перевірок і обсягом податкових надходжень у бюджеті країни немає тісного кореляційного зв'язку. У розвинених країнах перевіркам підлягають лише найбільш ризиковані групи платників, відбір яких здійснюється на основі оцінки ступеня ризику несплати ними податків. Порівняння показника "індекс податкових надходжень у розрахунку на одного податківця" (дорівнює сумі податкових надходжень на одного співробітника податкових органів, зважений на показник обсягу ВВП на душу населення) із показником "частка перевірених податковими органами підприємств" в окремих країнах свідчить, що при мінімальній частці перевірених суб'єктів господарювання можна досягти значних обсягів податкових надходжень. Наприклад, у 2006 р. показники "індексу податкових надходжень у розрахунку на одного податківця" в Україні, Франції та Нідерландах знаходилися майже на однаковому рівні, але при цьому в Україні податкові органи охопили перевірками більше половини всіх суб'єктів господарювання (54 %), а у Франції та Нідерландах перевірено було лише 2 та 4 % підприємств, відповідно. У Латвії показник "індексу податкових надходжень у розрахунку на одного податківця" був вдвічі більший, ніж в Україні, але при цьому перевірками було охоплено лише 21 % підприємств (рис. 2). За даними державної податкової служби Латвії в 2005 р. тільки у 1.2 % суб'єктів господарської діяльності було проведено податковий аудит. На решті підприємств здійснювалася профілактична робота, що не передбачала накладення яких би то не було санкцій на підприємства. Отже, можна констатувати, що в Україні тиск податкових перевірок на бізнес із боку держави значно сильніший, ніж в країнах Заходу, а існуюча практика податкових перевірок є малоефективною.

Невідповідність системи управління оподаткуванням потребам суспільства та бізнесу є одним із головних чинників ухилення від оподаткування (*tax evasion*). За даними опитування, проведеного в Україні експертами МФК, лише 1/5 респондентів зазначили, що подібні їм підприємства не приховують свої доходи від оподаткування. При цьому майже 60 % опитуваних взагалі відмовилися відповідати на це запитання. Чверть респондентів визнали факт ухилення від сплати податків, засвідчивши, що приховують від податкових органів понад 50 % своїх доходів (виручки від реалізації) [4, с. 30].



**Рис. 2. Залежність податкових надходжень від поведених перевірок, 2006 р. [5, с. 61]**

Незважаючи на високий освітній рівень населення, податкова культура в Україні, і зокрема свідомість щодо сплати податків, залишається низькою. Більшість населення не бажає сплачувати податки, навіть якщо усвідомлює їх роль у забезпеченні суспільного добробуту. Причина полягає у недовірі до податкових органів і ставленні до процесу оподаткування, як до примусового та жорсткого в адмініструванні. За результатами моніторингу громадської думки лише третина респондентів оцінили рівень виконання власних податкових обов'язків і повноважень як "задовільний" [6]. Усе наведене вище підтверджує актуальність поглибленого дослідження проблем управління оподаткуванням. Для створення сприятливого бізнес-середовища в Україні та забезпечення зростання національного багатства вітчизняні теоретики і практики повинні докласти максимум зусиль щоб удосконалити цю систему державного управління. Питання управління оподаткуванням мають стояти одними із перших на порядку денному при розробці фінансової політики країни.

На сьогодні бракує даних з питань аналізу структури та організації роботи податкових органів зарубіжних країн. Отже, потрібно проаналізувати зарубіжний досвід податкових органів і можливості застосування найкращої практики в Україні. Слід розглянути роль системи управління оподаткуванням у розвитку економіки; проаналізувати залежність між кількістю перевірок та обсягом податкових надходжень; окреслити необхідні передумови для організації у податкових органах належної системи ризик-менеджменту; розглянути сучасні тенденції щодо розвитку й удосконалення структури та організаційної роботи податкових органів.

У вітчизняній фінансовій науці питання щодо практики зарубіжних податкових органів розглядалися у роботах представників наукової школи кафедри фінансів Київського національного економічного університету ім. Вадима Гетьмана [9].

Важливим напрямом удосконалення оподаткування є поліпшення структури та організації роботи самих податкових органів. Узагальнену інформацію щодо організаційної структури податкових органів окремих країн наведено у *табл. 1*.

## Окремі дані щодо внутрішньої організаційної структури податкових органів у країнах-членах ОЕСР [7, с. 30]

КРАЇНА	Організаційна модель податкового відомства*	Наявність окремого підрозділу для великих платників	Виконання функції по роботі з податковим шахрайством	Податковий контроль
Австралія**	Усі	Так	Так	Інтегрований
Австрія	П, ПЛ	Так	Так	Інтегрований
Бельгія	Усі	Так	Так	Інтегрований
Велика Британія	Усі	Так	Так	За окремими податками
Греція	Усі	Так***	Так	За окремими податками
Данія	Усі	Так	Так	Інтегрований
Ірландія	ПЛ	Так	Так	Інтегрований
Ісландія	Ф	Ні	Ні	Інтегрований
Іспанія	Усі	Так	Так	Інтегрований
Італія	Ф	Так	Ні ***	Інтегрований
Канада	Ф	Так ***	Так	Інтегрований
Корея	Ф	Ні	Ні	Інтегрований
Люксембург	П, Ф	Ні	Ні	За окремими податками
Мексика	Усі	Так	Так	Інтегрований
Німеччина***	Ф, ПЛ	Так***	Так	Інтегрований
Нова Зеландія	Усі	Так	Так	Інтегрований
Нідерланди	Ф	Так	Так	Інтегрований
Норвегія	Усі	Так	Так	Інтегрований
Польща	Усі	Так	Так	Інтегрований
Португалія	Ф	Так	Так	За окремими податками
Словаччина	Ф	Так	Так	Інтегрований
США	ПЛ	Так	Так	Інтегрований
Туреччина	Ф	Так	Так	Інтегрований
Угорщина	Ф	Так	Ні	Інтегрований
Франція	ПЛ	Так	Так	Інтегрований
Чехія	Ф, П	Ні	Так	Інтегрований
Швейцарія	П	Ні	Так	За окремими податками
Швеція	Усі	Так	Так	Інтегрований
Японія	Усі	Так	Так	Інтегрований

Примітки: \* Моделі організаційних структур: за видами податків – П, функціональна – Ф, за видами платників – ПЛ.

\*\*Австралія – виконання ІТ функції в основному покладено не на податкове відомство, а на інших суб'єктів; Австрія, Люксембург, Мальта, Польща та Чехія – виконання ІТ функції покладено на міністерства фінансів або інші подібні відомства; Велика Британія, Данія, Ісландія, Італія та Словаччина – виконання ІТ функції покладено в основному на приватні компанії; Фінляндія – виконання ІТ функції здійснюється податковим відомством і частково іншими суб'єктами.

\*\*\*Бразилія – спеціальний підрозділ існує тільки для фінансових установ; Греція та Канада – спеціальний підрозділ займається тільки компаніями, що підлягають обов'язковому аудиту; Німеччина – більшість земель має спеціальні підрозділи для податкового контролю великого бізнесу, боротьби з податковим шахрайством, стягнення податкових заборгованостей, роботи з податковими апеляціями та оснащені інформаційними технологіями; Італія – стягнення податкової заборгованості покладено на сторонні агентства, одночасно більшу частину роботи по боротьбі з шахрайством податківці здійснюють самостійно; Сингапур – займаються всі підрозділи; Швеція – Служба виконавчого впровадження також займається стягненням приватних (неподаткових) боргів.

За даними досліджень Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), в останні 20–30 років спостерігаються еволюційні зміни внутрішньої організаційної структури національних податкових органів країн Європи. Робота податкових органів розвивається від моделі "за видами податків" до "функціональної моделі" і далі – до нещодавно розробленої моделі "за видами платників".

Перша модель мала такі негативні риси: *по-перше*, департаменти, що ділилися за видами податків, були багатофункціональними та відокремленими один від одного; *по-друге*, було дублювання функцій у департаментах; *по-третє*, система була незручною для платників, що мали сплачувати кілька видів податків (перш за все великі підприємства; *по-четверте*, існуюча система поділу департаментів ускладнювала управління податками, відокремлюючи функцію податкового контролю від стягнення податкової заборгованості. Через це не було мобільності у використанні податкового персоналу, оскільки робота конкретного податківця значною мірою обмежувалася певним видом податків; крім того, ускладнювався процес організаційного планування та координації діяльності податкових органів [7, с. 17].

Щоб позбутися цих недоліків, організаційну структуру податкових органів багатьох країн було перебудовано за принципами "функціональної моделі" (яку планують впровадити в Україні). Згідно з цією моделлю податковий персонал організується не за видами податків, а за функціями (реєстрація, облік, обробка інформації, контроль, збір тощо). Це дозволяє забезпечити більшу стандартизацію податкової роботи, спростити комп'ютеризацію та систематизацію інформації щодо платників, удосконалиє операційну ефективність. Однак функціональний підхід (наприклад, підхід "один для всіх"), що передбачає певну стандартизацію в обслуговуванні, може призвести до неякісного (часом несумісного) обслуговування різних категорій платників (великі підприємства, малий і середній бізнес, фізичні особи).

Новою є модель "за видами платників", нещодавно розроблена кількома розвиненими країнами. Вона передбачає роботу податкових органів через таку сегментацію платників: великий бізнес, малий і середній бізнес, фізичні особи тощо. Логіка такої сегментації полягає у тому, що кожній з цих груп платників притаманні свої особливості у дотриманні податкової дисципліни, наслідком чого є різний ступінь ризику несплати податків. Для ефективного управління цими ризиками податкові органи мають розробити і впровадити стратегічні заходи (законодавче роз'яснення, навчання платників податків, підвищення обслуговування, цільовий контроль), які відповідали б особливостям кожної групи платників. Прихильники моделі "за видами платників" доводять, що групування ключових функцій за уніфікованою структурою управління підвищить узгодженість роботи на всіх рівнях.

У Швеції повноваження зі збору податків, перевірки правильності їх нарахування та стягнення податкових недоїмок покладені на

Агентство зі сплати податків. "Правильні речі мають здійснюватися просто, а незаконні – мають бути важкими для здійснення" – головний принцип організації роботи податкових служб країни. Організаційна структура податкових органів базується на трьох моделях. Усі мають платити рівно стільки, скільки встановлено парламентом; той, хто не доплатив – доплачує; а хто переплатив – отримує надлишок назад. Повернення надлишку сплачених податків відбувається відразу (в автоматичному режимі), відсутня будь-яка затримка.

Слід зазначити, що з метою мінімізації часу та витрат підприємств на процедуру сплати податків, всі податки підприємства переводять одним щомісячним платежем на рахунок податкової служби. Подальший розподіл податків між муніципальним і національним бюджетом здійснюється податковими інспекціями. Остаточна сума податку на прибуток сплачується за даними річного звіту по податку на прибуток (цей звіт складається з балансу компанії та звіту про прибутки та збитки, який в Україні відомий як звіт про фінансові результати), який подається до податкового органу не пізніше 2 травня наступного за звітним року.

Однією з тенденцій сучасного розвитку податкових органів є створення у багатьох країнах (29 країн) окремих спеціалізованих підрозділів для великих платників податків, що обумовлено особливостями роботи з цією категорією платників. У деяких країнах (наприклад, Італія та Угорщина) створюються спеціалізовані відомства з питань податкового шахрайства та ухилення від сплати податків. З метою мінімізації витрат на управління оподаткуванням та підвищення ефективності використання наявних ресурсів на сучасному етапі у багатьох країнах спостерігається інтеграція державних відомств що займаються збором податків та обов'язкових соціальних внесків [12, с. 15–16].

Практика свідчить, що ефективність функціонування у суспільстві будь-якої структури значною мірою залежить від її здатності: *по-перше*, враховувати та оптимально збалансовувати інтереси всіх зацікавлених у ній осіб; *по-друге*, здійснювати дієве стратегічне планування; *по-третьє*, мінімізувати різноманітні ризики. Забезпечення цих завдань у сучасному суспільстві покладається на так звану систему "корпоративного керування" (*corporate governance*), яка в Україні більше відома під назвою "корпоративне управління". Шукаючи шляхи розв'язання проблем, акціонерні компанії західних країн, починаючи з 80-х років ХХ ст., значну увагу приділили питанням корпоративного управління. Нині оцінка стану корпоративного управління є ключовою при прийнятті інвестиційних рішень.

У 1999 р. ОЕСР сформулювала принципи корпоративного управління, які проголошують необхідність створення такої структури управління, яка б забезпечувала:

- захист прав власників;
- однакове ставлення до всіх власників (у тому числі міноритарних та іноземних);

- визнання законних прав усіх зацікавлених осіб і заохочення їх до активного співробітництва;
- своєчасне і точне розкриття інформації;
- ефективний контроль.

На сьогодні органи державного управління розвинених країн все ширше застосовують у своїй діяльності найкращий досвід, що напрацьований у недержавному секторі економіки – перш за все у корпораціях, як найбільш прогресивних та ефективних комерційних структурах. Застосування елементів корпоративного управління з метою підвищення ефективності роботи податкових органів є одним із таких прикладів.

При податкових відомствах кількох країн були запровадженні Консультативні ради (*Management/Advisory board*), що виступають свого роду проміжною ланкою між самим податковим органом та його керівником (міністром), який входить до складу Ради: США (1998 р.), Канада (1998 р.), Фінляндія (2002 р.), ПАР (1997 р.), Сінгапур (1992 р.).

Консультативна Рада виступає в ролі незалежного радника керівника податкового відомства із загальних та суто технічних питань оподаткування; здійснює нагляд за організацією роботи та управлінням податковим відомством; безпосередньо займається розробкою планів діяльності відомства (бізнес планів), включаючи плани з надання послуг, управління майном, трудовими ресурсами, укладання догоорів тощо; переглядає та затверджує фінансову звітність відомства, його річний бюджет та основні статті витрат; відповідає за те, щоб податкове відомство компетентно виконувало свої завдання. Консультативна рада не є складовою податкового відомства, не має повноважень щодо впровадження податкового законодавства (таке право повністю залишається за податковим відомством). Члени Ради податкового відомства є незалежними, призначеними ззовні офіційними особами та мають обмежений доступ до конфіденційної інформації щодо платників податків. Для спільного обговорення питань вони періодично збираються на засідання (наприклад, у Фінляндії Рада збирається п'ять разів на рік, у Сінгапурі – двічі на рік).

У США всі 7 членів Радизначаються президентом країни та затверджуються сенатом на 5 річний термін. Вони мають бути практиками або експертами з ключових питань бізнесу та управління оподаткуванням. Один із членів повинен бути федеральним службовцем з повним робочим днем, або представляти працівників податкового відомства. До Ради входять також секретар казначейства США та керівник внутрішньої служби доходів США. У Канаді всі 15 членів Ради призначаються її керівником, при цьому 11 членів – з числа кандидатів, запропонованих адміністративними одиницями країни. У Фінляндії до Ради, чисельністю 8 осіб, входять міністр фінансів, керівник податкового відомства, представники місцевих органів влади



та об'єднань підприємців-платників податків. У Сінгапурі членами Рада (7 осіб) є голова Ради, керівник податкового відомства та представники державних і приватних підприємств. У структурі Консультативних рад організуються спеціалізовані комітети, як правило, з таких питань: персоналу, інформаційних технологій, внутрішнього аудиту [12, с. 12–13].

Податкові відомства країн Заходу прикладають багато зусиль у боротьбі з ухиленням від сплати податків, що виникає внаслідок приховування суб'єктами господарювання доходів одержаних ними в інших країнах. На сьогодні країни ЄС досягли багатосторонньої домовленості щодо обміну інформацією. Відповідно до неї кожна з країн, що уклала угоду буде повідомляти іншу країну про фізичних осіб, що отримали доходи на її території і при цьому вимагають звільнити їх від оподаткування на підставі, що вони не є резидентами цієї країни. Ці нерезиденти мають задекларувати свої доходи в країні, резидентами якої вони є.

Щодо управління ризиками несплати податків важливу роль відіграє форма заповнення звітності (електронна або "вручну"). Електронна форма дозволяє навіть на початкових етапах виявити помилки при заповненні декларації, що зменшує ризики неправильного нарахування податку. Розвинені країни широко використовують систему електронного адміністрування податків (*erlectronic tax administration system*) для суттєвого прискорення податкових процедур і спрощення податкового контролю.

Наприклад, у Німеччині завдяки існуванню електронної форми звітності, податкові органи можуть мінімізувати кількість документальних (більш детальних) перевірок платників, оскільки за даними електронної звітності вони мали змогу попередньо проконтролювати сплату податків. Щорічно у Берліні перевіркам підлягає 19 % великих підприємств (30 тис. зі 160 тис.), 7 % середніх і 2 % малих. Потрібно зазначити, що у цьому місті працює близько 9 тис. податкових інспекторів, з яких 900 – спеціалізуються на документальних перевірках.

Пріоритетними щодо податкової перевірки є великі підприємства з річним товарооборотом понад 5.8 млн євро та (або) обсягом річного прибутку понад 230 тис. євро. Такі платники мають перевірятися щонайменше один раз на рік але не частіше ніж раз у шість місяців. Перевірці підлягає діяльність тільки за період після попередньої перевірки. Рішення по кожній перевірці приймається керівником контролюючого підрозділу податкового відомства і затверджується керівником підрозділу, що безпосередньо займається нарахуванням податків [6, с. 6–7].

Для поліпшення системи управління оподаткуванням у деяких країнах (Австралія, Аргентина, Велика Британія, Ірландія, Канада, Корея, Мексика, Нідерланди, Нова Зеландія, Норвегія, ПАР, Польща, Сінгапур, Словаччина) були розроблені та запроваджені Стандарти

надання податкових послуг (приклади практичного застосування Стандартів наведено в *табл. 2*). В основу цих Стандартів були закладені ринкові принципи, що стосуються захисту прав споживачів.

Таблиця 2

**Приклади реалізації вимог Стандартів податкових послуг в окремих країнах [7, с. 54]**

Країна	Відшкодування з податку на доходи фізичних осіб	Відшкодування з ПДВ	Тривалість розгляду скарг платника податків	Реєстрація нового бізнесу
<i>Країни ОЕСР</i>				
Австралія	90 % суми упродовж 42 днів у разі паперових декларацій; 95 % – упродовж 14 днів у разі електронної звітності	90 % суми упродовж 14 днів	Упродовж 3 днів	У 91 % випадків – упродовж 28 днів
Ірландія	80 % суми упродовж 10 робочих днів; решта – упродовж 20 днів	85 % суми упродовж 10 робочих днів; решта – упродовж 20 робочих днів	Упродовж 20 робочих днів	Упродовж 5 днів утримання податку на доходи фізичних осіб та корпоративного податку, 10 днів – ПДВ
Канада	У разі паперових декларацій упродовж 28–42 днів; у разі електронної звітності – 14 днів	Упродовж 28–42 днів	Прийняття скарги упродовж 2 днів; вирішення скарги упродовж 15 робочих днів	Відсутні дані
Корея	Упродовж 30 днів	Упродовж 15–30 робочих днів	Упродовж 14 днів	–"
Мексика	Упродовж 40 днів	Упродовж 40 днів; для експортерів упродовж 5–6 днів	Прийняття скарги упродовж 24 годин; вирішення скарги упродовж 15 днів	Упродовж 15 днів; миттєве реєстрування бізнесу державним нотаріусом
Нідерланди	Упродовж 3 місяців	Упродовж 1 місяця	Упродовж 4 тижнів	Відсутні дані
Норвегія	Упродовж 42 днів	Упродовж 12 днів	Відсутні дані	–"
Польща	Упродовж 3 місяців	Відсутні дані	Упродовж 30 днів	–"
Словаччина	Упродовж 1 місяця	Упродовж 1 місяця	Упродовж 30 днів	–"
<i>Вибіркові країни, що не є членами ОЕСР</i>				
ПАР	Упродовж 30 робочих днів	Упродовж 21 робочого дня	Відсутні дані	Відсутні дані
Сінгапур	Упродовж 30 днів	Упродовж 30 днів	Упродовж 6 робочих днів	Відсутні дані

Нині існує два принципи на яких має будуватися механізм захисту прав платників податків, тобто споживачів послуг державних податкових органів:

- наділити надавачів послуг (податкових інспекторів тощо) певними обов'язками (обов'язок надавати консультації, інформувати урядові структури та громадськість за даними проведених

моніторингів); при цьому права користувачів послуг (платників податків) захищаються тим, що їх побажання та апеляції завжди будуть почуті;

- виконання обов'язків надавачами послуг має базуватися на конкурентних засадах, щоб платники податків могли обрати податкового інспектора на власний розсуд [7, с. 493–524].

У Швеції, наприклад, до категорії добросовісних платників належать 80 % платників податків. Податкові органи надають їм консультативні послуги з питань: які податки сплачувати, як розрахувати суму податку, коли її сплачувати тощо. Запитання можуть надходити через мережу Інтернет, поштою, або за телефоном. Крім того, можна призначити безпосередню зустріч із податковим інспектором. Щороку у податкове агентство Швеції надходить близько 3 млн дзвінків і приходять понад 300 тис. відвідувачів. Близько 500 працівників податкової служби задіяні в інформаційно-консультативній роботі, тобто на одного працівника консультативної служби припадає 18 тис. жителів країни (населення Швеції трохи більше 9 млн осіб).

Сучасні тенденції розвитку організаційної структури податкових органів розвинених країн дозволяють зробити певні висновки.

*По-перше*, подальший поступальний розвиток економіки неможливий без суттєвих змін у діяльності державних інституцій з метою підвищення їх ефективності. Це безпосередньо стосується системи управління оподаткуванням, як однієї з центральних ланок державного регулювання бізнесу та впливу на суспільний добробут. Конкурентоспроможність національних економік значною мірою визначається їх податковою політикою, обсягами та якістю державних послуг, здатністю держави заохочувати ділову активність в країні.

*По-друге*, в Україні існує гострий дисбаланс між потребами зростаючої економіки та стримуючими можливостями системи управління оподаткуванням суб'єктів її господарювання, і хоча питома вага податків у ВВП відповідає рівню розвинених країн Європи, але якість управління податками потребує суттєвого удосконалення.

*По-третьє*, між зростанням кількості перевірок та обсягом податкових надходжень в бюджеті країни немає тісного кореляційного зв'язку. Порівняння окремих показників свідчить, що за мінімальної частки перевірених суб'єктів господарювання можна досягти значних обсягів податкових надходжень. Практика податкових перевірок в Україні є малоефективною, обтяжливою для бізнесу та витратною для економіки в цілому. У західних країнах розповсюджена практика перевірок лише найбільш ризикованих груп платників податків, до яких належать представники малого та середнього бізнесу. Ця група платників у розвинених країнах є найчисельнішою, при цьому величину отриманих ними доходів не завжди легко визначити через відсутність у цих платників належної системи обліку та фінансової підготовки.

*По-четверте*, досвід зарубіжних країн свідчить, що для організації у податкових відомствах належної системи ризик-менеджменту необхідні такі передумови: існування інформаційної системи, що забезпечує своєчасну та достовірну інформації щодо сплати податків (хто є платниками, величина їх доходу, обсяги товарообороту, застосування податкових знижок тощо); наявність відповідних знань у податківців і технічних можливостей у податкових органів, за допомогою яких здійснюється аналіз даних і платники ранжуються за ступенем ризику. Крім того, в розвинених країнах широко використовується система електронного адміністрування податків, яка суттєво прискорює податкові процедури та спрощує податковий контроль.

*По-п'яте*, важливим напрямом удосконалення оподаткування є поліпшення структури та організації роботи самих податкових органів. Найбільш ефективною є модель "за видами платників", що передбачає роботу податкових органів через поділ платників на великий бізнес, малий і середній бізнес, фізичні особи тощо, оскільки кожній з цих груп притаманні свої особливості.

*По-шосте*, на сьогодні органи державного управління розвинених країн все ширше застосовують найкращий досвід, напрацьований у недержавному секторі економіки, зокрема елементи корпоративного управління. Крім того, у багатьох країнах спостерігається інтеграція державних відомств, що займаються збором податків та обов'язкових соціальних внесків.

*По-сьоме*, характерною рисою розвитку системи управління оподаткуванням є широке використання сучасних інформаційних технологій, зокрема, подання податкової звітності в електронній формі, широке використання мережі Інтернет для спілкування платників податків з податковими органами тощо. Саме це дозволяє суттєво зменшити витрати часу та коштів на підготовку та обробку податкової інформації, мінімізувати вплив суб'єктивного людського фактору на процес прийняття рішення щодо оподаткування, ефективніше здійснювати перехресний контроль платників, підвищити оперативність контролю, зменшити необхідність виїзних перевірок платників, дає державним органам більш оперативну та точну інформацію, необхідну для аналізу та планування.

*По-восьме*, для вдосконалення системи управління оподаткуванням у багатьох країнах було запроваджено Стандарти надання податкових послуг, в основу яких закладено ринкові принципи захисту прав споживачів. Крім того, країни ЄС досягли багатосторонньої домовленості щодо обміну інформацією. За якою країна, що уклала угоду буде повідомляти іншу країну про фізичних осіб, що отримали доходи на її території.

*По-дев'яте*, належне ведення платниками податків бухгалтерського обліку є запорукою того, що дані податкових звітів містять менше помилок. Податкові перевірки є більш ефективними та займають

менше часу, якщо у податківця є дані бухгалтерського обліку платника. Розвиток управління оподаткуванням передбачає наявність належної інформаційної бази для самостійного розрахунку податку платником, проведення перевірок податковим органом, податкового планування. Отже, значна увага з боку державних органів має приділятися питанням прийняття та обов'язкового дотримання стандартів бухгалтерського обліку не тільки акціонерними компаніями, але й державними підприємствами, а також підприємствами малого та середнього бізнесу.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. *CASE–Україна* : офіційний сайт. — Режим доступу : <http://www.case-ukraine.kiev.ua>.
2. *OECD in figures 2006* // OECD Publications. — Paris, 2006. — P. 60–61.
3. *Doing Business – 2008* // World Bank Group. — 2008.
4. *Бізнес-середовище в Україні 2005*. Дослідження МФК. — К. : МФК, 2005.
5. *Бізнес-середовище в Україні 2007*. Дослідження МФК. — К. : МФК, 2007.
6. *OECD in figures 2007* // OECD Publications. — Paris, 2007.
7. *Tax administration in OECD and selected Non-OECD countries: Comparative information series 2006* // OECD, Center for tax policy and administration. — Paris, 2007.
8. *Бізнес-середовище в Україні 2006*. Дослідження МФК. — К. : МФК, 2006.
9. *Суторміна В.М.* Держава-податки-бізнес (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки) : монографія / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. Л. Андрущенко. — К. : Либідь, 1992.
10. *Government Finance Statistics, 2007* // Eurostat. — Luxemburg, 2007.
11. *Compliance risk management: audit case selection system* // OECD, Centre for tax policy and administration. — Paris, 2004.
12. *In close up: VAT refund* // European business association. — Kiev, 2007.
13. *McGuire L.* Service charters - global convergence or national divergence? A comparison of initiatives in Australia, the United Kingdom and the United States / Linda McGuire. // Working paper 71/00, Department of management, Monash University, Victoria. — Australia, 2000.
14. *Local and regional tax administration in transition countries* // Local government and public service reform initiative. — Budapest, 2000.
15. *OECD revenue statistics 1965–2000* // OECD Publications. — Paris, 2001.
16. *Paying taxes. The global picture* // World Bank. — 2007.
17. *Taxation trends in the European Union* // Eurostat statistical books. — Luxembourg. — 2007.
18. *Державна податкова адміністрація України* : офіційний сайт. — Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua>.