

Л. М. Лисак,
аспірант кафедри політичної аналітики і прогнозування,
Національна академія державного управління при Президенті України, м. Київ

ПОДАТКОВІ СИСТЕМИ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ

L. Lysak,
graduate student of Political Analysis and Forecasting Department,
The National Academy of Public Administration, The President of Ukraine, Kiev

THE TAX SYSTEMS OF FOREIGN COUNTRIES: A COMPARATIVE ANALYSIS

У статті розглянуто основні поняття, принципи та особливості побудови податкових систем Італії та США. Проведено порівняльний аналіз зарубіжних податкових систем, проблеми та перспективи розвитку. Можливість використання досвіду зарубіжних країн у реформуванні податкової системи України.

Annotation In article the main concepts, principles and features of creation of tax systems of Italy the USA. The comparative analysis of foreign tax system, a problem and development prospect. Possibility of use of experience of foreign countries in reforming of the Ukraine tax system.

Ключові слова: принципи оптимального оподаткування, податкова еволюція, податкова система, податкові реформи, податок на прибуток, податок на додану вартість.

Key words: principles of the optimum taxation, taxation evolution, tax system, tax reforms, income tax, tax value-added.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Нові перетворення в галузі політики і економіки, зміна правових та бюджетних відносин між рівнями і гілками влади, процес інтегрування вітчизняної економіки у світову, вимагають проведення адекватної податкової політики, побудови ефективної, справедливої, стабільної податкової системи, а також чіткості у регламентуванні повноважень податкових органів. Всі ці перетворення вносять зміни у всю систему оподаткування, що призводить невід'ємно до змін, як у правовому статусі, так і в регулюванні діяльності самих податкових органів.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженням даної проблеми займалися іноземні та вітчизняні науковці, серед яких Є.С. Крисоватий, О.Д. Василик, І.М. Вишневський, П.В. Мельник, А. Соколовська та інших вчених.

НЕВИРШЕНІ ЧАСТИНИ ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Податкова система України попри розпочатий в ній процес модернізації потребує суттєвих змін та подальшого вдосконалення. Використання досвіду зарубіжних країн в організації, функціонуванні та правовому забезпеченні діяльності податкової системи України дасть можливість для подальших практичних пропозицій по модернізації податкової системи України.

МЕТА ТА ЗАВДАННЯ СТАТТІ

Метою даної роботи є аналіз податкових систем зарубіжних країн, проблем, що виникають у результаті

їх діяльності, способів її вирішення, і можливості застосування накопиченого досвіду зарубіжних країн у модернізації податкової системи України.

Дана мета визначила наступні завдання: 1) розглянути структуру, функції, принципи та механізми роботи податкових органів зарубіжних країн, способи їх взаємодії між собою і з платниками податків, 2) розглянути етапи становлення структури податкової системи зарубіжних країн; 3) розглянути найбільш важливі проблеми, які виникають у результаті діяльності податкової системи, це мінімізації та ухилення від оподаткування платниками податків, невідповідності доходів фізичних осіб та їх витрат та ін.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

В умовах глобалізації світової економіки проведення податкової політики перестало бути внутрішньою справою окремої країни. Податкова конкуренція між країнами за залучення транснаціональних інвесторів фактично виступає однією з глобальних сучасних проблем міжнародного рівня. Тому вивчення податкових систем зарубіжних країн набуває особливої актуальності. В умовах розвинутих ринкових відносин податкова система є важливим елементом регулювання економічних і соціальних процесів у державі. Ефективна побудова податкової системи входить в число найбільш складних задач, від обґрунтованого вирішення яких залежать економічний прогрес і добробут держави. Ефективність її функціонування визначається самими різноманітними факторами і в першу чергу економічним становищем, розстановкою політичних сил, рівнем податкової культури, досягненнями економічної науки і тому подібне. Податкові системи в провідних країнах Заходу зараз досягли, можливо, піку свого розвитку. В минулому

податки бували й більш високими, і більш численними, але ніколи в історії вони не становили настільки потужну і всеосяжну структуру. У багатьох зарубіжних країнах зі стабільною податковою системою з кінця минулого століття проводяться реформи податкових органів. Франція, Німеччина, США інші розвинуті країни модернізують свої відносини з платниками податків. Крім традиційного принципу "батога" (примушування до дотримання податкового законодавства за допомогою різних фінансових санкцій), стали широко застосовувати принцип "пряника".

Не менш важливого значення набуває структура податків. Вона постійно змінюється під впливом економічних, соціальних і політичних факторів. В цілому, податкові системи нинішніх зарубіжних країн ґрунтуються на трьох найзначніших податках — податку на прибуток, соціальне страхування і на податок на додану вартість. Інші податки, в тому числі податок на прибуток організацій, податок на майно, на спадщину та дарування, мають другорядне значення. У більшості країн світу досить значущою часткою податкових надходжень, понад 30 відсотків, є прибутковий податок. Податки на споживання, тобто непрямі податки, які бувають переважно у формі податку на додану вартість та різних видах акцизних зборів, становлять, в середньому, чверть від усіх надходжень. Для економічно розвинутих країн характерною є також невелика частка податку на прибуток організації. Характеризуючи еволюцію податкових систем розвинених країн світу, слід зазначити, що протягом останніх 38 років є тенденція до збільшення надходжень до бюджету за рахунок прибуткового податку. Однією з причин такого явища є зростання доходів громадян, завдяки чому вони долучаються до вищих груп шкали оподаткування. В 70-х — на початку 80-х років ХХ століття, майже всі розвинуті країни стали на шлях широкомасштабних та багатосторонніх податкових реформ, характерною рисою яких було зниження загального рівня податків і зміна їхньої структури. Реформи здійснювалися з метою створення податкових систем, які б стимулювали економічне зростання і створювали умови, адекватні новому етапу НТР. Передбачалися універсалізація і спрощення податкових систем, відчутне зменшення кількості податкових пільг. Податкові реформи характеризувалися зменшенням податків на споживання, тобто непрямих податків. Найшвидшими темпами зменшувалася кількість акцизів. Ставки на акцизи зменшуються, скасовуються пільги, переглядаються умови оподаткування тощо. Однак ставки податку на прибуток організацій залишаються досить високими. Так, в Німеччині вона становить — 50%, Італії — 46%, Канаді — 44%, США — 30%. Франції — 39%, Великобританії — 35%, в Російській Федерації — 20%. В цілому, розвитку податкових систем властиві такі риси, як: — розширення оподаткування особистих доходів, — модернізація податків на споживання; — зменшення впливу податків на прибуток організацій; — невинне зростання відрахувань на соціальне страхування.

Податкова система в кожній країні має свої особливості, а тому всі зміни, які в ній відбуваються, потребують глибокого аналізу і можуть служити лише додатковим інформативним матеріалом для практичних дій у кож-

ному конкретному випадку. Отже, будь-який досвід потрібно прискіпливо аналізувати, а не запозичувати без достатніх підстав. У західній науковій доктрині щодо побудови податкових систем існує думка, що для здійснення податкових реформ необхідною умовою є певні демократичні принципи, такі як свобода політичного вибору, наявність вибору вільної економічної поведінки, який ґрунтується на приватній власності. За таких умов всі політичні та економічні сили із залученням парламентського механізму законотворчості домагаються задоволення власних інтересів шляхом пошуку оптимальних варіантів. В європейських країнах податкова політика формується як результат складного процесу взаємодії інтересів економічного, соціального та культурного характеру. Таким чином, на сьогоднішній день можна стверджувати, що податкова політика в європейських країнах є складовою загальної соціальної політики суспільного благополуччя країни. Наукова думка європейських країн найчастіше зосереджує свою увагу на проблемі досягнення справедливого оподаткування в суспільстві. Вирішення цієї проблеми за допомогою податків займався Р. Хар (Англія), Дж Смерт (Австралія) — послідовники основних ідей вчення І. Бентама і Д. Мілля, які дотримувалися думки, що оподаткування повинно бути справедливим. У кінці ХХ століття поширилася теорія оптимальної податкової системи. Найяскравішими представниками цієї доктрини є Д. Рікардо і П. Самуельсон. Дещо пізніше її підтримав А. Пігу. Основними характеристиками оптимального оподаткування є врахування, крім фіскального, побічних економічних і соціальних чинників. Кінцеву мету оптимального оподаткування можна витлумачити так, що при заданих бюджетних доходах потрібно мінімізувати негативний ефект від податків, а позитивний максимізувати. Потрібно відзначити, що ідеали оптимального оподаткування втілюються в реформування податкових систем більшості європейських країн. В цілому, розвиток теоретичних принципів оптимального оподаткування на сьогоднішній день і найближчим часом буде мати тенденції до швидкої інтеграції світової економіки і наближенню податкових систем європейських країн один до одного; радикальних змін технології оподаткування, комп'ютеризації податкового процесу; соціально-економічних змін складу платників у зв'язку із зростанням кількості пенсіонерів; багатоканальних джерел надходжень доходів. Відбувається невинне створення податкових систем в напрямку прагматичного компромісу між заохоченням приватної господарської ініціативи і достатнім фінансовим забезпеченням бюджету держави. Передовсім, слід відзначити, що, незважаючи на всі відмінності, які ми бачимо при аналізі елементів, що характеризують податкову політику різних країн, необхідно чітко простежити тенденцію залежності питомої ваги окремих податків від загального рівня економічного розвитку тієї чи іншої країни. Згідно зі сказаним вище можна прийти до висновку, що в більшості країн влада реально оцінює свої можливості в галузі оподаткування, усвідомлюючи, що надлишкові податки підривають виробництво, не сприяють приватній ініціативі і в кінцевому підсумку зменшують дохідну частину бюджету. Повне обмеження свободи діяльності приватного бізнесу в податкових питаннях призводить до відтоку капіталу за межі країни, яка не тільки обмежує можливості потенційних податкових надходжень,

але і перешкоджає збільшенню кількості робочих місць з усіма негативними наслідками. Для суспільства в цілому важливіше забезпечити стійкий розвиток національного виробництва, ніж підпорядкувати його поточним бюджетним інтересам. Саме тому в західних країнах не обмежуються лише періодичними масштабними зниженнями податкових ставок, а використовують багато важелів, які сприяють економічному розвитку. Серед них відповідне співвідношення прямих і непрямих податків, оскільки кожна з цих груп, крім вирішення загальних фіскальних завдань, виконує свої, властиві лише їй функції регулювання. Пріоритет виробництва перед інтересами бюджету — це той принцип, який відображає відмінність і пояснює неефективність національного оподаткування порівняно з оподаткуванням розвинутих зарубіжних країн. Наявність загальних підходів, щодо формування оподаткування підтверджує, що різні країни стикаються із спільними питаннями в цій сфері. Зокрема: сучасні податкові системи складні для розуміння платників податків та ефективного управління з боку податкових органів. В свою чергу це спричиняє появу все нових способів ухилення від сплати податків; прибутковий податок фізичних осіб характеризується несправедливим розподілом податкового навантаження, яке полягає в тому, що нерідко однаковий рівень доходів супроводжується неоднаковим рівнем оподаткування; значне оподаткування компаній стимулює їхні інвестиції та переорієнтацію не з економічних, а з податкових причин. Це негативно відбивається на якості капіталовкладень та розподілі обмежених ресурсів. В цілому зарубіжні фахівці вважають основними вадами податкових систем їх складність, невпорядкованість та високі податкові ставки. Беручи до уваги, що ефективність оподаткування значною мірою залежить від рівня контролю над сплатою податків, слід відразу зазначити, що в окремих країнах податкова служба суттєво відрізняється як організаційною структурою, так і рівнем адміністративної відповідальності. В переважній більшості країн, як правило, податкова адміністрація (відомство) є складовою міністерств фінансів, що не виключає певну автономність у здійсненні нею своїх функцій. Спільним є й те, що податкові інспекції в розвинутих країнах побудовані за територіальною ознакою.

Так, наприклад, податкова система Італії включає в себе три основні види податків, які поділені за територіальним принципом:

- національні податки;
- обласні податки;
- комунальні податки.

Найбільшу питому вагу в структурі податкових надходжень займають — національні податки. До них належать податок з доходів фізичних осіб, податок з доходів юридичних осіб, податок на додану вартість та непрямі податки на споживання (акцизи). Як і багатьох інших розвинутих країн, одним з найважливіших джерел державних доходів в Італії є податок з доходів фізичних осіб. Суб'єктом оподаткування є приватні особи (резиденти та нерезиденти), а об'єктом — їх доходи. У резидентів цим податком обкладаються всі доходи, отримані не тільки в Італії, але й за кордоном. Нерезиденти сплачують цей податок тільки з доходів, отриманих в Італії. В Італії встановлена прогресивна система оподаткування доходів фізичних осіб. Ставка податку від 23 до 43 відсотка.

Платниками прибуткового податку з юридичних осіб, що справляється за ставкою 36%, є промислові підприємства, комерційні організації, фінансово-кредитні установи, в тому числі їх філіали за кордоном. Об'єкт оподаткування — чистий дохід у формі нерозподіленого прибутку. Податок на додану вартість є основним серед непрямих податків. Він був запроваджений в Італії у 1973 р. у порядку реалізації рішень країн — учасниць ЄС по зближенню фінансових систем, на три роки пізніше, цей податок був впроваджений в інших країнах. Цей податок замінив податок з обороту та більше 20 акцизів, значно спростивши непряме оподаткування, яке існувало до цього.

До другої групи податків в Італії належать регіональні податки. На регіональному рівні влада може приймати рішення про затвердження податкових ставок, але в межах встановлених законом. До регіональних податків належать — податок на виробничу діяльність, непрямий податок на збільшення вартості нерухомості, податок на нерухомість та податок на транспортування та утилізацію міських твердих відходів.

До третьої групи податків в Італії відносяться муніципальні податки. Конституція Італії наголошує на тому, що представницька система в країні повинна бути організована у відповідності до вимог децентралізації. Відповідно до цього принципу в Італії була створена система демократичної влади, яка територіально розчленована на три одиниці: комуна, провінцію та область. Але насправді 95% бюджету розподіляється через центр, автономія органів місцевого самоврядування обмежена. В Італії доходи від більшості місцевих податків (їх більше 30) перерозподіляється через центральний бюджет, а ставки встановлює держава. Фінансова політика центру чітко регламентується, щодо обласних органів влади: вони можуть вільно розпоряджатись тільки 8% свого бюджету. Податкова система Італії досить складна, але податки в ній все ж таки нижчі в порівнянні з іншими країнами Європи. Італійська система оподаткування суттєво відрізняється від української. Так, наприклад, в Італії відсутні податки базою для оподаткування яких є виручка від реалізації товару. Значно вища ставка податку на доходи фізичних осіб: в Італії від 23 до 43 відсотки, на відміну від України 15—17 відсотки, та податку на прибуток юридичних осіб в Італії — 36% у нас — 18%. Крім того, в Україні відсутня єдина для всіх корпорацій система сплати авансових платежів прибуткового податку з фізичних осіб — 2 рази в рік виходячи із доходу минулого року. Загальна ставка ПДВ в Італії — 20% та 4% — пільгова і 10% — знижена. В Україні — 20%, 7%, та 0%.

В Італії серйозна увага приділяється боротьбі з ухиленням від сплати податків. Одним із ключових елементів стимулювання найбільш злісних неплатників податків є амністія капіталу. Серед причин, які передували прийняттю такого рішення зі сторони влади, можна виокремити такі:

- економічну ситуацію, яка потребує забезпечення значних довгострокових інвестицій у визначеній сфері економіки;
- податкові та фінансові реформи, для яких зміни потоків грошових коштів, особливо на початку реформи, стимулюють її подальше здійснення;
- зміна політичної ситуації.

У будь-якому випадку повернення капіталу потребує виявлення та усунення причин, які спричинили його тінізацію. Наприклад, остання амністія капіталу почалася із скасування податку на спадщину, який в наслідок високої податкової ставки підштовхував платників податків на ухилення від його сплати.

Досвід Італії показує, що амністія капіталів є дієвим механізмом побудови податкового компромісу між владою та платниками податків. Однак сама ж амністія капіталу завжди проводиться на умовах, які потребують від платників податків сплати основної частини податків, які не були сплачені раніше.

Така практика може бути корисною для нашої країни, де більшість підприємств ухиляються від сплати податків.

ВИСНОВКИ

Таким чином, підсумовуючи аналіз формування податкових систем в різних країнах та визначаючи їх значення для України, можна зробити висновок, що проблема вдосконалення та модернізації податкових систем постала не тільки в країнах із трансформаційною економікою, але і перед розвинутими країнами. Вона об'єктивна та визначається необхідністю державного втручання в процес виробничих відносин і змін тенденцій економічного розвитку.

Те, що податкові системи різних країн розвиваються під дією різних економічних, політичних та соціальних факторів пояснює їх недосконалість. Це в свою чергу зумовлює ті обставини, що в різних країнах іде постійний пошук оптимальних варіантів системи оподаткування. На думку багатьох вчених-економістів Західної Європи, податкова система оптимальна тоді, коли дотримуються наступні принципи:

а) витрати держави на утримання податкової системи і затрати платників податків, пов'язаних із процедурою їх сплати, повинні бути максимально низькими;

б) податковий тиск не можна доводити до того рівня, коли він починає зменшувати економічну активність платника податків;

в) процес сплати податків потрібно організувати таким чином, щоб він накопичуючи фінансові результати сприяв реалізації політики кон'юнктури та зайнятості;

г) розширити повноваження податкових органів під суворим контролем держави;

д) передивитись штрафні санкції в сторону їх збільшення для тих платників, які регулярно ухиляються від сплати податків.

Цей перелік показує те, що загальні вимоги, наведені вище, в значній мірі повторюють фундаментальні принципи, які повинні бути основою для побудови податкової системи будь-якої цивілізованої країни. Тому основним напрямом оптимізації ефективності податкової системи, може бути більш активне втілення фундаментальних принципів оподаткування.

Для країни із перехідною економікою, для України, реалізація фундаментальних принципів у процесі модернізації податкової системи — надзвичайно складна задача.

Перспективи подальших досліджень у даному напрямі полягають у розробці нових, більш ефективних шляхів модернізації податкової системи України з вра-

хуванням міжнародного досвіду у розвитку податкових систем.

Література:

1. Попова Л., Дрожжина І., Маслов Б. Податкові системи зарубіжних країн. — М.: Справа і Сервіс, 2011.
2. Кухаренко В., Тютюрюков Н. Податкові системи зарубіжних країн. — М.: РАГС. 2010.
3. Прімаков Е.М. Податкова політика та шляхи виходу з кризи: погляд бізнесу // Податки та оподаткування. — 2010. — № 1. — С. 12.
4. Чуркіна І.Є. Особливості податкових систем країн з ринковою економікою / І.Є. Чуркіна // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. — 2008. — № 102. — С. 50—52.
5. Величко О., Дмитренко І. Іноземний досвід реформування податкової системи // Економіст. — 1998. — № 7—9. — С. 120—123.
6. Гридчина М.В., Вдовиченко Н.І., Калина А.В. Налоговая система Украины: учеб. пособие. — К.: МАУП, 2000.
7. Дернберг Р.Л. Международное налогообложение / Пер. с англ. — М.: ЮНИТИ, 1997.
8. Евстигнеев Е.Н. Основы налогообложения и налогового права. — М., 1999.
9. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег // Избранные произведения / Пер. с англ. — М.: Экономика, 1983.
10. Налоговые системы зарубежных стран / Под ред. В.Г. Князева и Д.Г. Черника. — М.: ЮНИТИ, 1997.

Reference:

1. Popova, L. Drozhzhyna, I. and Maslov, B. (2011), Podatkovi systemy zarubizhnykh krain [The tax systems of foreign countries], Sprava i Servis, Moscow, Russia.
 2. Kukhareenko, V. and Tutiuriukov, N. (2010), Podatkovi systemy zarubizhnykh krain [The tax systems of foreign countries], RAHS, Moscow, Russia.
 3. Primakov, E.M. (2010), "Tax policy and ways out of the crisis: a view of Business", Podatky ta opodatкування, vol. 1, pp. 12.
 4. Churkina, I. Ye. (2008), "Features of the tax systems of countries with a market economy", Visnyk Kyivs'koho natsional'noho universytetu im. Tarasa Shevchenka, vol. 102, pp. 50—52.
 5. Velychko, O. and Dmytrenko, I. (1998), "Foreign experience of reforming the tax system", Ekonomist, vol. 7—9, pp. 120—123.
 6. Gridchina, M.V. Vdovichenko, N.I. and Kalina, A.V. (2000), Nalogovaja sistema Ukrainy [The tax system of Ukraine], MAUP, Kyiv, Ukraine.
 7. Dernberg, R.L. (1997), Mezhdunarodnoe nalogooblozhenie [international Taxation], JuNITI, Moscow, Russia.
 8. Evstigneev, E.N. (1999), Osnovy nalogooblozhenija i nalogovogo prava [Basis of Taxation and tax law], Moscow, Russia.
 9. Kejns, Dzh. (1983), Obshhaja teorija zanjatosti, procenta i deneg [General Theory of Employment, Interest and Money], Jekonomika, Moscow, Russia.
 10. Knjazev, V.G. and Chernik, D.G. (1997), Nalogovye systemy zarubezhnyh stran [Tax systems of foreign countries], JuNITI, Moscow, Russia.
- Стаття надійшла до редакції 24.09.2014 р.