

УДК 347.73 : 336.22(477)

DOI <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2024.3.16>**В.Х. Хачатурян**

аспірант Київського міжнародного університету

ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ПОБУДОВИ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ ТА В УКРАЇНІ

В статті з'ясувано організаційні засади побудови податкової системи в окремих зарубіжних країнах, визначено особливості побудови в них системи оподаткування та виокремлено позитивні практики для України.

Обґрунтовано положення, що головним напрямом реформування податкової системи України має стати встановлення оптимального рівня податкового навантаження для подальшого стимулювання економічного зростання, що можливо досягнути шляхом вдосконалення системи податкового контролю, створення певних умов, які унеможливають ухилення від сплати податкових зобов'язань, введення значних обмежень на використання податкових пільг, а також визначення оптимальної методики забезпечення розподілу вилучених коштів.

Ключові слова: податкова система, система оподаткування, принципи оподаткування, податкові відносини, податкові органи, зарубіжний досвід побудови та функціонування податкової системи, напрямки оптимізації податкової системи України.

Постановка проблеми. Податкові системи у різних країнах світу відрізняються одна від одної за структурою, набором податків, зборів та обов'язкових платежів, методами їх справляння, податковими ставками, фіскальними повноваженнями органів різних рівнів влади, податковою законодавчою базою та податковими пільгами. Це зумовлено тим, що податкові системи формувалися та формуються під впливом різних економічних, політичних, соціальних та інших чинників і вибір державою тієї чи іншої моделі організації податкових органів залежить від політичних особливостей, обраної структури органів виконавчої влади, а також історично сформованого підходу до організації податкового адміністрування.

Вітчизняна податкова система переживає чергову хвилю реформування, що зумовлено двома факторами – необхідністю адаптувати систему податкових надходжень під стандарти Європейського Союзу та необхідністю оптимізації її під умови воєнного стану. У зв'язку з цим важливим на сучасному етапі розвитку нашої держави завданням є побудова ефективної системи оподаткування, яка базується на принципах побудови податкових систем у зарубіжних країнах, які мають високий рівень розвитку економіки та оптимальні умови життя громадян та дотримання соціальних стандартів.

Таким чином, нижче **задачами дослідження** у межах наукової статті є: з'ясування організаційних засад побудови податкової системи в окремих зарубіжних країнах; визначення особливостей побудови в них системи оподаткування та виокремлення позитивних практик для України.

Стан наукової розробки проблематики статті. Розробкою наукових положень, пов'язаних дослідженням різних аспектів оподаткування в зарубіжних країнах та з удосконаленням податкової системи, податковим реформуванням займалися багато дослідників, серед яких слід виокремити таких, як А. Лаврешов, Л. Ліпкова, М. Грес, А. Понсарова, В. Кміть, О. Яскевич, О. Котляр, А. Ослунд [1; 2; 3; 4; 5]. В межах проведених ними досліджень здійснювався аналіз перед усім економічних складників, які впливають на побудову та функціонування податкових систем світу. Правовим засадам формування та функціонування світових податкових систем присвячені роботи В. Л. Андрущенко, М. Г. Волощук, О. О. Петріченко, О. В. Білаш, Т. О. Карабін, М. В. Менджул, Павленко В. В., Павленко В. Л. [6; 7; 8]. В той же час предмет дослідження – а саме зарубіжне податкове законодавство наскільки є широким, що не одному десятку авторів знайдеться робота в його дослідженні, а тим більше що таке дослідження має здійснюватись постійно,

оскільки система податкового законодавства та податковий менеджмент є буде динамічними правовим конструкціями.

Виклад основного матеріалу. Доцільно почати дослідження з аналізу організаційних засад побудови податкових систем зарубіжних країн.

Як було зазначено нами в попередніх роботах, під податковою системою в широкому розумінні слід вважати сукупність законодавчо закріплених податків, зборів та платежів, принципів, форм та методів їх встановлення, зміни або скасування, дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства. З'ясовано, що сучасна податкова система України є однією із найскладніших систем, носить дворівневий характер, тобто податки та збори в Україні поділяються на загальнодержавні та місцеві; до загально державних податків та зборів включають податки та збори, які сплачуються на всій території України, за винятком випадків, передбачених податковим законодавством.

Об'єктом правового регулювання податкової системи виступають гроші у вигляді податкових надходжень з позиції саме публічно-правового регулювання [9, с. 47]. Автори класичного фундаментального підручника з податкового права схиляються до думки, що «остаточною метою грошових відносин завжди є рух коштів, що і виникає з приводу коштів. Податкові правовідносини є публічними. Вони є формою реалізації імперативної фінансово-правової норми і реалізуються за принципом: команда (видавана державою) і виконання (яке здійснюють підлеглі суб'єкти податкового права). Саме тому у системі органів, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави, податкові органи займають головне місце, оскільки контролюють своєчасне і повне надходження основної частини податків і зборів, що сплачуються на території держави [10, с. 9–10].

Податкову систему України складають загальнодержавні та місцеві податки і збори. До загальнодержавних належать податки та збори, що є обов'язковими до сплати на всій території України, крім випадків, передбачених Податковим кодексом України [11]. До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад [11]. В Україні таким податковим

органом є Державна податкова служба України (далі – ДПС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Основним завданням ДПСУ є реалізація державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону [12].

ДПС здійснює повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку територіальні органи [13]. ДПС під час виконання покладених на неї завдань взаємодіє в установленому порядку з іншими державними органами, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, тимчасовими консультативними, дорадчими та іншими допоміжними органами, утвореними Кабінетом Міністрів України, органами місцевого самоврядування, об'єднаннями громадян, громадськими спілками, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, профспілками та організаціями роботодавців, а також підприємствами, установами та організаціями [13].

Податкова система визначається не лише сукупністю податків і зборів, а й принципами її побудови, які закріплені нормативно. Основою формування принципів оподаткування більшості країн світу, зокрема і України, подальшого розвитку теорії і практики побудови податкових систем стали принципи, узагальнені А. Смітом. Вони викладені у чотирьох основних правилах: 1) справедливості – яке стверджує загальність оподаткування і рівномірність його розподілу відповідно до доходів; 2) визначеності – час

сплати податку, спосіб і сума платежу повинні бути точно і заздалегідь відомі платнику і не залежати від суб'єктивних факторів; 3) зручності – кожен податок повинен стягуватися у такий час і такий спосіб, які найзручніші для платника; 4) економії (раціональності) – будь-який податок повинен стягуватися так, щоб із доходів платника вилучалося якомога менше понад те, що надходить до державної скарбниці [9, с. 47–48].

У зарубіжних країнах функції податкових органів зазвичай покладаються або на структурний підрозділ міністерства фінансів (одне або декілька), або на самостійний орган виконавчої влади, який підпорядковується або тільки міністерству фінансів, або одночасно міністерству фінансів і незалежній раді [14, с. 123].

Наприклад, у Німеччині податкові органи створені на федеральному рівні, а також на рівні земель (суб'єктів федерації), і повноваження з адміністрування щодо більшості податків віднесені до компетенції земель. Досвід Італії цікавий тим, що адмініструванням податків займається три самостійні органи виконавчої влади: по-перше, власне податкові органи (Agenzia delle Entrate), по-друге, митні органи (Agenzia delle Dogane) – щодо митних зборів, а також акцизів і ПДВ, сплачуваних у зв'язку з імпортом товарів і послуг; потрете, агентство, що займається нерухомістю та кадастровим урахуванням (Agenzia del Territorio), а окремі функції з податкового адміністрування передані для здійснення іншим органам і організаціям: приміром, примусовим виконанням обов'язку по сплаті законно встановлених податків займаються державні організації (наприклад, Equitalia spa), функція по боротьбі з ухиленням від сплати податків передана спеціальній податковій поліції (Guardia di Finanza) [1, с.45].

В США, Великобританії, Канаді, Сінгапурі, Аргентині, Швеції реалізована модель, що припускає створення самостійного органу виконавчої влади, який звітує також перед спеціально створеною радою. Порядок формування та повноваження відповідних рад значно відрізняється у різних державах, водночас об'єднує ці ради те, що вони здійснюють контроль за діяльністю податкового органу та (або) беруть участь у розробці стратегії його розвитку. Зазвичай, члени ради не є співробітниками податкового відомства і не беруть участь у діяльності податкових органів з податкового адміністрування. У багатьох державах (наприклад, Аргентина, Канада, Сінгапур) подібні поради були створені

одночасно з реформою податкових органів, яка передбачала перехід в межах адміністрування податків від структурного підрозділу міністерства фінансів до окремого органу виконавчої влади [3, с.105].

Важливою характеристикою сучасних податкових систем розвинутих країн є їхня структура, дослідження якої почнемо з аналізу співвідношення прямих та непрямих податків. Це співвідношення має певні особливості в різних країнах. Так, у США, Японії, Канаді, Англії переважають прямі податки. У Франції – непрямі, 56,6%: податки на споживання, акцизи, внески підприємців у фонди соціального страхування. Німеччина, Італія мають досить урівноважену структуру податків (частка непрямих податків у Німеччині – 45,2%, в Італії – 48,9%).

Однією з важливих причин розвитку непрямих податків в країнах ЄС стала, поряд з історичними традиціями, наполегливо впроваджувана політика уніфікації податкових систем країн співтовариства. Політика уніфікації була проголошена з самого початку інтеграційних процесів у Західній Європі. В наш час результатом цієї політики стало наближення методів вилучення непрямих податків, тоді як у сфері прямого оподаткування окремим країнам надається більша самостійність.

Значні масштаби непрямого оподаткування у Франції, Італії, Німеччині окрім вищезазначеної причини, зумовлені також особливостями соціально-економічної політики урядів цих країн, спрямованої, з одного боку на стимулювання за допомогою податків від господарської діяльності, що потребує застосування широкого спектра податкових пільг для корпорацій (тоді як, наприклад, у США податкова реформа 2006 р. скасувала більшість пільг), які зменшують надходження від податку на прибутки до бюджету (в Німеччині частка цього податку – 4,7%, у Франції – 5,4%).

Наступним важливим аспектом структури податкових систем розвинутих країн є структура прямих податків, яка характеризується певними закономірностями, а саме – залежністю співвідношення між податком на прибуток корпорацій і особистим прибутковим податком від структури національного доходу.

В країнах з розвинутою ринковою економікою у створеному національному доході переважають індивідуальні доходи. Тому частка особистого прибуткового податку значно вища. Податок на прибуток корпорацій не має великого фіскального значення. Його питома вага

у податкових надходженнях більшості розвинутих країн порівняно низька. Винятком можна вважати лише Японію, де податки на прибуток, що отримуються на всіх бюджетних рівнях і під різною назвою, становлять 21,5% і відрізняються від частки особистого прибуткового податку всього на 5,3 процентного пункту.

Нижче доцільно звернути увагу на місцеві податки в зарубіжних країнах. У країнах з розвинутою ринковою економікою, особливо Західної Європи, частка податків у доходах органів місцевого і регіонального самоврядування становить значні суми коштів. Скажімо, в Данії, Іспанії, Норвегії, Швейцарії, Швеції, Фінляндії вони становлять понад 40% від дохідної бази [15, с. 191]. В Україні цей показник становить менше 5%.

У деяких країнах кількість місцевих податків є досить значною: у Франції – понад 50, в Італії – понад 70, в Бельгії – понад 100 податків і зборів. У загальній сукупності множинність місцевих податків розвинених країн поділяється на групи: прямі реальні податки: на рухоме і нерухоме майно, землю, з власників транспортних засобів, промисловий, екологічний тощо; прямі податки на доходи: фізичних і юридичних осіб, спадщини, дарування; непрямі податки на продаж: акцизи на бензин, тютюн, спиртні напої, на роздрібний продаж тощо: збори і мита: на прибирання та вивіз сміття, за паркування автотранспорту, за полювання і риболовлю, з власників собак, за видачу ліцензій і посвідчень, послуги цвинтарів тощо.

Доречним є виключення деякого кола зборів зі складу місцевого оподаткування. Натомість варто віднести до компетенції місцевих органів влади платежі за спеціальне використання природних ресурсів (земельних, водних, лісових, надр). Оскільки для цього існує кілька вагомих підстав: по-перше, їх частка в доходах Державного бюджету є незначною; по-друге, виходячи з фінансових потреб місцевих бюджетів вони будуть їм якраз достатніми; по-третє, це суттєво спростить і поліпшить рівень державного контролю по догляду за ними. В результаті це повинно посприяти посиленню ролі місцевих податків і зборів. При удосконаленні системи місцевих податків і зборів необхідно також закріплювати за регіоном лише ті податки і збори, на формування податкової бази яких можуть впливати органи місцевого самоврядування і які фактично забезпечують стійкі, стабільні джерела доходів місцевих бюджетів.

Неможливо обійти увагою такі аспекти податкової справи, як ухилення та контроль

за сплатою податків, відповідальність за порушення податкового законодавства, ефективність і доцільність пільгового оподаткування. Насамперед варто зазначити, що на перешкоді бажанню приховати доходи від держави у розвинених країнах стоїть досконале податкове законодавство. У США, наприклад, для таких платників податків застосовуються надзвичайно жорсткі санкції; тільки за спробу за найменші, але реальні прояви уникнення від оподаткування їм загрожує не лише фінансова, а й кримінальна відповідальність. В Україні зростає частка прихованих від держави доходів; щорічна втрата бюджетних коштів становить близько 15 млрд. грн. Це розглядається як наслідок неспроможності та малоефективного контролю з боку податківців за збором податків. З моменту створення Державної податкової служби в Україні у ній було зайнято понад 100 тис. осіб, що більше, зокрема, як у США, де кількість населення перевищує населення України майже вшестеро, на сьогодні після реформування ДПС її кількість складає біля 30 тис. працівників, що теж є занадто великим кадровим складом. Отже, в результаті виникає питання про ефективність їх діяльності, що вимірюється співвідношенням затрат на їх утримання та компенсацією бюджетних доходів. Доречним у такій ситуації є скорочення штату державних фінансових органів, більш оперативна організація їх роботи (особливо податкової служби), застосування більш жорстких фінансових та кримінальних санкцій, що й виступить гарантом ефективності. Разом із тим важливим напрямом податкової політики має стати зменшення податкового тиску в реальному секторі економіки в результаті залучення коштів до оподаткування так званої «тіньової економіки», що обумовлено підвищенням рівня податкової культури населення, його психологічною підготовленістю до обов'язків сплати податків [16, с.41].

Резюмуємо, що в різних країнах ведеться постійний пошук оптимальних моделей системи оподаткування, однак будь-яка з них має базуватись на базових принципах оподаткування, які були покладені в основу оновлення податкового законодавства і знайшли своє відображення в ПК України, їх можна в спрощеному порядку звести до таких: 1) витрати держави на утримання податкової системи та витрати платника, пов'язані з процедурою сплати, повинні бути максимально низькими; 2) податковий тягар не можна доводити до такого рівня, коли

він починає зменшувати економічну активність платника; 3) оподаткування не повинно бути перешкодою ні для внутрішньої раціональної організації виробництва, ні для його зовнішньої раціональної орієнтації на структуру попиту споживачів; 4) процес отримання податків треба організувати таким чином, аби він більшою мірою завдяки накопиченню фінансових ресурсів сприяв реалізації політики кон'юнктури та зайнятості; 5) цей процес повинен впливати на розподіл доходів у напрямку забезпечення більшої справедливості; 6) при визначенні податкової платоспроможності приватних осіб слід вимагати надання лише мінімуму даних, які торкаються особистого життя громадян [17, с.131].

Слід також погодитись з думкою окремих дослідників, що «досконалість нормативно-правового забезпечення та належне формування податкових органів на національному й міжнародному рівнях є однією з головних умов побудови успішної податкової системи» [18, с.164].

Висновки. На підставі загального аналізу формування податкових систем у різних країнах та визначаючи їх значення для України, було зроблено висновок, що досконалої податкової системи в світі не існує, податкова політика будь-якої держави будується на дотриманні балансу між збільшенням соціальних стандартів життя фізичних осіб, їх заробітків та розвитку підприємництва з однієї сторони та дотримання межі достатності стягнення податків для забезпечення функціонування розвитку окремої громади чи країни в цілому, і принцип заробляй більше – плати більше податків не завжди є раціональним, адже при буквальному його сприйнятті та запровадженні відбувається дезбаланс в податковій системі при якому або втрачається інтерес до збільшення заробітків а значить розвитку економіки, або податкова система переходить в тінь – збільшується кількість і якість схем ухилення від оподаткування. Саме відсутність диференційованих підходів до дотримання такого принципу характеризує сучасну «посткорупційну» систему оподаткування в Україні, при якій з кожним підняттям податків збільшується більшість схем щодо ухилення від їх сплати і доволі часто учасником таких схем виступають органи, які уповноважені здійснювати контроль за сплатою податків в Україні.

Обґрунтовано положення, що головним напрямом реформування податкової системи України має стати: встановлення оптимального рівня податкового навантаження для подаль-

шого стимулювання економічного зростання; досягнутий позитивний ефект буде отриманий від проведення заходів, направлених на вдосконалення системи податкового контролю, створення певних умов, які унеможливають ухилення від сплати податкових зобов'язань, введення значних обмежень на використання податкових пільг, а також визначення оптимальної методики забезпечення розподілу вилучених коштів. Необхідним є забезпечення балансу, відповідно до якого з однієї сторони, держава повинна проявляти гідне ставлення до платників податків, які покращують економічний її розвиток, а з іншого – підвищувати їх відповідальність шляхом формування високої податкової культури.

Список використаної літератури:

1. Лаврешов А. Сучасний досвід розвитку податкових систем в зарубіжних країнах. *Менеджер*. 2016. № 3. С. 39–45. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzhm_2016_3_7.
2. Lipkova L., Gress M., Poncarova A. Tax systems in the Czech Republic and the Slovak Republic: comparison with an emphasis on income tax. *Economic Annals-XXI*. 2017. № 165 (5–6). P. 47–51. URL: <https://doi.org/10.21003/ea.V165-10>.
3. Кміть В., Яскевич О. Зарубіжний досвід функціонування системи прямого оподаткування та доцільність його застосування у національній практиці. *Український журнал прикладної економіки*. 2017. Т. 2. № 3. С. 96–106.
4. Котляр О. Світовий податковий клімат став більш жорстким: як змінитися і виграти. *Економічна правда*. 2018. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2018/01/23/633255>.
5. Ломака Є. А. Зарубіжний досвід реформування податкових систем економічно розвинутих країн світу. *Український журнал прикладної економіки*. 2018. Том 3. № 4. С. 317–324.
6. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн : *навчальний посібник* / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 210 с.
7. М. Г. Волощук, О. О. Петріченко, О. В. Білаш, Т. О. Карабін, М. В. Менджул. Податкове право країн ЄС. *Посібник*. Ужгород, 2021. 144 с.
8. Павленко В. В., Павленко В. Л. Податкове право зарубіжних країн: *навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.* / В. В. Павленко, В. Л. Павленко; за заг. ред. А. М. Подоляки. К.: ДП «Виддім «Персонал», 2013. 422 с.
9. Податкова система: *навч. посібник* / В. Г. Баранова, О. Ю. Дубовик, В. П. Хомутенко та ін.; за ред. В. Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.

10. Податкове право України: *навч. посібник* / за ред. М. П. Кучерявенка. Х.: Право, 2010. 256 с., с. 9–10.
11. Податковий кодекс України від 02.14.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
12. Про затвердження Положення про ДПС України: Постанова КМУ від 6 березня 2019 року №227. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#n1>.
13. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: Постанова КМУ від 6 березня 2019 р. № 227. *Офіційний вісник України*: офіційне видання від 05.04.2019 — 2019 р., № 26, стор. 10, стаття 900.
14. Андрущенко В. Податкова система : *навчальний посібник* / за заг. ред. В. Андрущенко. Київ : ЦУЛ, 2015. 416 с.
15. Свердан М. Проблеми податкової політики і реформування податкової системи України. *Вісник Української академії державного управління*. 2008. № 6. С. 184–193.
16. Івашко О. А. Проблеми та напрями вдосконалення податкової політики України. *Наукові записки. Серія «Економіка»*. Випуск 16. 2011. С. 38-42.
17. Найдъон Є. М., Сандул В. А. Напрямки удосконалення податкової системи України на основі аналізу досвіду іноземних держав. *Юридична наука*. № 4(106). 2020. Том 1. С. 125-131.
18. Ілюшик О. М., Піщанська М. О. Аналіз побудови податкових систем у зарубіжних країнах та в Україні. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. Серія «Право». №1. 2018. С. 157-165.

Khachaturian V.Kh. General principles of construction of tax systems in foreign countries and in Ukraine

The article elucidates the organizational foundations of the construction of the tax system in certain foreign countries, defines the peculiarities of the construction of the taxation system in them, and highlights positive practices for Ukraine.

On the basis of a general analysis of the formation of tax systems in different countries and determining their significance for Ukraine, it was established that there is no perfect tax system in the world, the tax policy of any state is built on maintaining a balance between increasing the social standards of living of individuals, their earnings and the development of entrepreneurship on the one hand, and compliance with the limit of the sufficiency of tax collection to ensure the functioning of the development of a separate community or the country as a whole, and the principle of earn more - pay more taxes is not always rational, because when it is taken literally and implemented, an imbalance in the tax system occurs, in which either interest is lost to an increase in earnings, which means the development of the economy, or the tax system goes into the shadows - the number and quality of tax evasion schemes increases. It is precisely the lack of differentiated approaches to the observance of this principle that characterizes the modern "post-corruption" taxation system in Ukraine, in which with each increase in taxes, the majority of tax evasion schemes increase, and quite often the participants in such schemes are bodies authorized to monitor the payment of taxes in Ukraine .

The proposition that the main direction of reforming the tax system of Ukraine should be the establishment of the optimal level of tax burden for further stimulation of economic growth, which can be achieved by improving the tax control system, creating certain conditions that make it impossible to evade tax obligations, introducing significant restrictions on the use of tax benefits, as well as the determination of the optimal method of ensuring the distribution of seized funds.

It is necessary to ensure a balance, according to which, on the one hand, the state should show a dignified attitude to taxpayers who improve its economic development, and on the other hand, increase their responsibility by forming a high tax culture.

Key words: *tax system, taxation system, principles of taxation, tax relations, tax authorities, foreign experience of building and functioning of the tax system, directions for optimization of the tax system of Ukraine.*