

## ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД РЕФОРМУВАННЯ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ У СФЕРІ ДОХОДІВ І ЗБОРІВ

*У статті досліджено основні етапи трансформації органів державного управління у сфері доходів у розвинутих країнах світу, зокрема членів ОЕСР, у тому числі щодо типу інституційного органу, рівня його автономності, функціонального наповнення, організаційної структури. Викладено переваги та недоліки: формування автономного органу державного управління у сфері доходів і зборів; інтеграції податкової адміністрації з органами соціального страхування та/або митною службою тощо.*

**Ключові слова:** державне управління, сфера доходів і зборів, органи державного управління, податкова служба, митна справа, соціальне страхування.

### I. Вступ

Демократизація всіх суспільних процесів протягом останніх десятиліть призводить до постійних заходів щодо реформування системи державного управління в напрямі переорієнтації з примусових функцій до сервісних, скорочення витрат на обслуговування органів державної влади, спрощення й скорочення кількості адміністративних процедур тощо. Особливо комплексними реформи є у сферах, що традиційно вважаються уособленням і прерогативою державної влади (податковій, митній, державного страхування), а тому прагнення з боку керівництва розвинутих зарубіжних держав зробити ці органи державного управління ближчими і прийнятнішими для громадян стає свідченням транспарентності й доступності державної влади.

В Україні трансформація податкової служби відбувається мало не щороку. Це призводить до постійних змін у структурі та функціях органів державної влади, що функціонують у сфері доходів і зборів та які безпосередньо акумулюють лівову частку фінансових ресурсів до Державного бюджету – основи державних фінансів. Такі реформи не призводять до очікуваних результатів через їх непослідовність та відсутність системності, а тому доцільним є вивчення зарубіжного досвіду з метою напрацювання напрямів удосконалення системи державного управління у сфері оподаткування.

Питання вдосконалення державного управління податковими органами в Україні досліджували С. Аксьонов, О. Бандурка, В. Білоус, Т. Крушельницька, П. Матвеев, В. Москаленко, Л. Приймак, О. Чикаренко, проте залишаються не до кінця розкритими аспекти вивчення й застосування прогресивної практики реформування органів доходів і зборів у зарубіжних країнах, зокрема в напрямі встановлення ефективної організацій-

ної структури, функціонального наповнення та взаємодії з іншими органами державної влади, що забезпечують виконання бюджету.

### II. Постановка завдання

Мета статті полягає у виявленні основних моделей органів державного управління у сфері доходів і зборів у зарубіжних країнах, визначенні основних тенденцій їх трансформації та особливостей реформування такого органу в Україні.

### III. Результати

Здійснення державного управління в органах доходів і зборів зарубіжних країн варто розглядати в таких аспектах:

- ступінь автономності інституційної установи;
- особливості взаємодії з іншими органами державної влади, що відповідають за збір доходів і зборів;
- організаційна структура податкового органу.

У загальному вигляді центральний апарат органу державного управління у сфері доходів можна класифікувати за чотирма категоріями стосовно ступеня автономності інституційної установи [11, с. 25]:

- 1) єдиний орган у міністерстві фінансів: функції відомства належать єдиному організаційному утворенню, що належить до структури міністерства фінансів (або його аналога) (Австрія, Естонія, Нідерланди, Португалія, Саудівська Аравія);
- 2) декілька органів у міністерстві фінансів: функції відомства належать кільком організаційним утворенням, що входять до структури міністерства фінансів (часто ділячи між собою функціональну підтримку, наприклад, інформаційні технології та людські ресурси) (Бельгія, Греція, Польща, Кіпр, Мальта);
- 3) уніфікований напівавтономний орган: функції відомства, включаючи необхідну функціональну підтримку (наприклад, інформаційні технології, людські ресурси) здійснюються об'єднаним напівавтономним органом, голова якого підзвітний міністру

фінансів (Австралія, Фінляндія, Угорщина, Японія, Корея, Іспанія);

- 4) уніфікований напіваавтономний орган з радою: функції відомства, включаючи необхідну функціональну підтримку (наприклад, інформаційні технології, людські ресурси), здійснюються об'єднаним напіваавтономним органом, голова якого підзвітний міністру фінансів, та наглядовою радою управління, яка включає в себе чиновників із зовнішніх відомств (Канада, Мексика, США, Великобританія, Швеція, Болгарія, Сінгапур).

Найбільш популярною формою організації органу доходів і зборів є уніфікований напіваавтономний орган, який відповідає за збирання податків (і в окремих випадках за збирання митних платежів). Значною мірою ці різноманітні інституційні особливості відображають відмінності в політичній структурі й системі державного управління в досліджуваних країнах, так само, як і тривалою історичною практикою.

Практика заснування окремого уніфікованого органу, як це відбулося в Україні зі створенням Міністерства доходів і зборів [1], який би здійснював адміністрування всіх доходів (у тому числі митних), що відокремлений від формальної внутрішньої структури міністерства фінансів (або його еквівалента) і з широким діапазоном автономних повноважень, відображає ширший розвиток у секторі державного управління, іноді зображається як модель органу виконавчої влади. Ця модель, яку в контексті здійснення адміністрування доходів часто називають "модель органу доходів", була об'єктом неабиякої уваги з боку різноманітних національних та міжнародних організацій [5; 6; 7; 8; 9]. Аргументи "за" модель органу виконавчої влади стосуються в основному ефективності та результативності: 1) як єдине цільове відомство може сфокусувати свої зусилля на єдиному завданні; 2) як автономна організація може здійснювати свої справи на кшталт бізнес-структури, яка позбавлена політичного втручання в повсякденній діяльності; 3) звільнений від обмежень державної служби може наймати, зберігати (або звільняти) і мотивувати персонал до вищого рівня продуктивності.

Загалом діапазон владних повноважень, наданих національному органу доходів, залежить від діапазону факторів, які включають систему урядування й стан розвитку сектору державного управління в державі, так само, як і інституційної моделі, прийнятої для податкової адміністрації. Зростання автономії спричиняє перспективу зростання ефективності й результативності, але на практиці важко виробити чіткі докази таких результатів. Варто зазначити, що серед країн ОЕСР найбільш обмежений рівень автономії

в таких країнах, як Бельгія, Японія, Люксембург, Португалія, Туреччина [11, с. 30].

Основними завданнями створеної у 2014 р. Державної фіскальної служби [2], як і її попередника Міністерства доходів і зборів, є реалізація державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи і з адміністрування єдиного внеску. Таким чином, відбулося об'єднання трьох ключових органів державної влади, що відповідають за державні фінансові надходження. Що стосується досвіду зарубіжних країн у сфері об'єднання в одному органі податків і соціальних внесків, то з 32 країн ОЕСР, які реалізують збір соціальних внесків, більшість (19 країн) здійснюють адміністрування соціальних платежів через окремі соціальні фонди (або кілька фондів), а не через головний податковий орган. У 12 країнах ОЕСР збір соціальних внесків інтегрований у систему збору податків (Великобританія, Естонія, Ірландія, Ісландія, Канада, Нідерланди, Норвегія, Словенія, США, Угорщина, Фінляндія, Швеція). На сьогодні ще три країни (Чехія, Словаччина і Японія) здійснюють заходи щодо інтеграції соціальних внесків і податкових зборів найближчими роками, а Греція та Португалія проголосили, що, швидше за все, також прямуватимуть до такої інтеграції [11, с. 31].

Основними аргументами до інтеграції податкової служби й соціальних фондів є [4]:

1. Спільність основних процесів у межах збирання податків і соціальних внесків, включаючи необхідність в: 1) ідентифікації та реєстрації платників внесків і податків із застосуванням унікального реєстраційного номера; 2) утриманні систем для збору інформації щодо прибутків працедавців та самозайнятих, які зазвичай базуються на однакових визначеннях доходу; 3) для працедавців стягненні податків і соціальних внесків з доходу найманих осіб і їх оплаті до податкових органів; 4) отриманні ефективної системи збирання для відслідковування тих працедавців, які не ведуть обліку або не здійснюють розрахунків за платежами; 5) порівнянні точності інформації щодо прибутку, застосовуючи сучасні методи аудиту.
2. Ефективне використання ресурсів: країни, які інтегрували збирання соціальних внесків у податкову систему, часто зазначають, що граничні витрати об'єднаної системи є суттєво нижчими. Цей факт є особливо важливим для країн, які мають недостатньо ресурсів, щоб упроваджувати дві дуже схожі групи реформ у різних відомствах. Наприклад, окремі країни інтегрували в одну систему збирання таких різноманітних платежів, як внески за програмою страхування від нещасних випадків, внески з медичного

страхування, виплата аліментів, погашення студентських позик у систему оподаткування. Оскільки особливості кожного з них є дуже різними, країни в таких випадках побачили, насамперед, цінність у зниженні витрат на адміністрування й покращення показників оперативності збирання.

3. Єдині ключові компетенції податкової та соціальної організації: із часом податкової адміністрації вибудовували єдині ключові компетенції щодо функцій збирання доходів, що призвело до зростання ефективності збору соціальних внесків порівняно з тими періодами, коли їх акумулювали через соціальні фонди.
4. Зниження витрат на державне управління: покладання відповідальності за збирання соціальних внесків на податкові органи усуває дублювання ключових функцій, що здійснюються у сферах обробки, верифікації й виконання збору доходів і платежів. Це може сприяти суттєвому скороченню державних витрат, пов'язаних з: 1) зменшенням кількості персоналу та економією на масштабі в управлінні людськими ресурсами, підготовці кадрів; скороченням кількості менеджерів і типових процесів у діяльності; 2) нижчими витратами на офісні приміщення, телекомунікаційні послуги тощо; 3) усуненням дублювання витрат на розвиток ІТ, їх обслуговування.
5. Зниження витрат платників: покладання відповідальності за збирання соціальних внесків на податкові органи може також суттєво усунути витрати для працедавців, а також кількість паперової роботи як результат застосування єдиних типових форм для сплати податків і соціальних внесків.

Досвід країн, які об'єднали податкове адміністрування й збирання соціальних внесків, демонструє також існування певних перешкод і викликів. Так, в Естонії виникли ускладнення в роботі систем реєстрації, підрахунку та запису, що викликані імплементацією нових процедур і введенням нових форм, а також комунікаційні проблеми й труднощі, пов'язані з людськими ресурсами та ІТ-технологіями. В Угорщині на початку злиття податкова адміністрація не приділяла належної уваги специфічним потребам збору соціальних внесків через неврахування в законодавстві всіх аспектів. Серед недоліків угорської реформи варто виділити те, що не було точної інформації щодо розрахункової бази соціальних платежів і фактично сплаченої суми за адміністрування соціальних внесків, тому що збирання здійснювалось сукупною сумою. У Нідерландах головним недоліком було визнано вразливість операційної системи через масивні процеси,

великі потоки інформації, передачу даних і помилки в даних у системі адміністрування соціальних платежів. У Великобританії складнощі були зумовлені різними правовими базами, які необхідно було негайно адаптувати [3].

Тиск на уряди останнім часом зростає, тож з метою підвищення їх продуктивності та скорочення витрат інші країни будуть робити кроки щодо вивчення доцільності об'єднання збирання соціальних внесків і податків.

Що стосується поєднання завдань щодо реалізації державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи, то на сьогодні 13 країн ОЕСР (Австрія, Греція, Данія, Естонія, Ізраїль, Ірландія, Іспанія, Мексика, Нідерланди, Португалія, Словаччина, Угорщина, Чехія) встановили адміністрування податковими та митними операціями в межах єдиної організації. Ця практика також поширюється на країни, що не є членами ОЕСР (Аргентина, Бразилія, Колумбія, Латвія, Румунія та Південна Африка) [11, с. 37]. Такий розвиток подій зумовлений окремими особливостями цих країн, зокрема: 1) усвідомлення синергій з митними операціями, які відповідають за збирання ПДВ на імпорт, головне джерело доходу в країнах, що розвиваються; 2) прагнення досягти економії на ресурсах (людські, технологічні); 3) історичні фактори, пов'язані з окремим адмініструванням прямих і непрямих податків.

З іншого боку, досвід двох розвинутих країн показує протилежний напрям розвитку. Митні операції перейшли від Канадської митної і дохідної агенції до новозаснованої Канадської прикордонної агенції у 2003 р., а у 2008 р. Уряд Великобританії створив нову Прикордонну агенцію, яка, крім інших функцій, перетягнула за собою 4800 співробітників і частку фінансування з Податкової та митної служби Її Величності (HMRC).

Упродовж останніх двох десятиріч років організаційна структура багатьох органів доходів стала суб'єктом більшості реформ щодо вдосконалення операційної ефективності та результативності й надання сервісних послуг платникам податків. За великим рахунком, ці зусилля реформ відобразили ширший тренд в еволюції структури органів доходів, від початкової структури, що базується значною мірою на критерії "тип податку" до такої, що базується на "функціональному" критерії. Для багатьох органів доходів були також зроблені кроки щодо структурування їхніх функцій (сервіс, перевірка тощо) відповідно до "сегмента платників податків". Опис деяких факторів, які вказують на існування такої еволюції, наведено нижче [11, с. 58–59]:

1. Організаційна модель за типом податку. Найбільш рання організаційна модель,

яку використовували для податкових адміністрацій, базувалася на критерії тип податку. Окремі багатофункціональні департаменти відповідали за кожен податок і були значною мірою самодостатніми, незалежними один від одного. Недоліки:

- модель була неефективною й непомірно витратною значною мірою через дублювання функцій (реєстрація, облік, інформаційні процеси тощо);
- платники податків, які працювали у великому бізнесі, відчували незручності, оскільки змушені були мати справу з різними департаментами задля вирішення однакових питань (наприклад, боргових);
- складнощі як для платників податків, так і для працівників органів доходів в управлінні й координації дій щодо різних податків;
- окреме адміністрування податків призводило до зростання ймовірності суперечливого ставлення до платника податків (щодо сервісу, примусового стягнення боргу, аудиту);
- існування механізмів, що перешкоджають гнучкому використанню персоналу, навички якого (і часто кар'єрне зростання) значною мірою обмежуються визначеним податком;
- невиправдано фрагментоване управління податковою системою, ускладнене організаційне планування й координація.

З метою подолання цих недоліків багато органів доходів вирішили реструктуризувати свої організаційні налаштування, упроваджуючи модель, засновану на "функціональних" принципах побудови.

2. Функціональна організаційна модель. У функціональній моделі персонал організований принципово за функціональними обов'язками (реєстрація, облік, інформаційні процеси, аудит, збирання, апеляції тощо) і працюють загалом в розрізі всіх податків. Такий спосіб організації податкової роботи дає змогу більше стандартизувати робочі процеси у розрізі податків, тим самим спрощуючи комп'ютеризацію й налаштування для платників податків і сприяє покращенню операційної ефективності. Порівняно з моделлю за типом податку функціональна модель мала багато переваг, і її впровадження призвело до багатьох результативних змін щодо продуктивності податкового адміністрування (єдині точки доступу до податкових запитів, розвиток уніфікованої системи реєстрації платників податків, загальні підходи до сплати й обліку податків, більш ефективне управління функціями податкового аудиту та стягнення податкового боргу). Проте, декілька органів доходів зауважили, що ця модель є не зовсім придатною для діяльності пов'язаної з дотриманням податково-

го законодавства щодо різних сегментів платників податків у зв'язку з їхніми відмінними рисами, поведінкою тощо.

3. Організаційна модель за групою платника податків. Порівняно нещодавно невелика кількість розвинутих країн (наприклад, Австралія та США) організували сервісні й примусові функції за принципом поділу платників податків на групи (великий бізнес, малий/середній бізнес, заможні приватні особи тощо). Обґрунтуванням для організації цих функцій крізь призму груп платників податків стало те, що кожна з них має різні характерні особливості й типи поведінки щодо дотримання податкового законодавства, тому представляють різні ризики щодо збору доходів, що вимагає більш індивідуальних підходів. Щоб управляти цими ризиками ефективніше, органи доходів повинні розвивати й імплементувати стратегії (наприклад, податкового роз'яснення, навчання платників податків, покращеного сервісу, більш цільового аудиту), які є доцільними щодо унікальних характеристик і аспектів дотримання законодавства, які представляє кожна група платників податків. Органи доходів також потребують структурованого підходу до дослідження та розуміння, якими є ці аспекти дотримання законодавства. Прихильники моделі за групою платника податків стверджують, що групування ключових функціональних видів діяльності у межах уніфікованої й спеціалізованої структури управління породжує зростання перспективи вдосконалення загального рівня дотримання законодавства. Оскільки застосування моделі за групою платника податків перебуває на початкових етапах, багато країн частково скористалися цією практикою, щоб створити відділення для великих платників податків [10].

На сьогодні спостерігаються суттєві розбіжності у виборі організаційної моделі органів доходів серед розвинутих країн світу. Проте, можна виділити певні особливості:

- 1) жодна з досліджуваних країн не застосовує моделі за типом податку в "чистому" вигляді. У Чехії, Люксембурзі, Сінгапурі вона працює разом з функціональною;
- 2) функціональну модель застосовують у Канаді, Словаччині, Бразилії, Болгарії, Індії, Індонезії, Латвії, Литві, Малайзії;
- 3) модель за групою платника податків застосовують в Ірландії, США, Франції, ще в чотирьох країнах (Фінляндія, Німеччина, Мексика, Словенія) вона змішана з функціональною;
- 4) більшість країн серед яких: Австралія, Австрія, Бельгія, Данія, Естонія, Греція, Угорщина, Ісландія, Ізраїль, Італія, Японія, Корея, Нова Зеландія, Норвегія,

Польща, Португалія, Іспанія, Швеція, Швейцарія, Великобританія тощо, – застосовують організаційну модель органів доходів, яка поєднує в собі всі три визначені моделі.

Процес реорганізації Міністерства доходів і зборів у Державну фіскальну службу в Україні ще не завершився, але станом на сьогодні застосовується змішана організаційна структура: функціональна і за групою платника податків (спеціалізовані державні податкові інспекції з обслуговування великих платників податків).

#### IV. Висновки

У розвинутих країнах світу процес реформування органів доходів і зборів відбуваються постійно, що пов'язано з прагненням удосконалити систему державного управління в напрямі спрощення адміністративних процедур, скорочення витрат на утримання державного органу, запровадження клієнтоорієнтованих підходів у діяльності тощо. Така реорганізація відбувається в кількох вимірах: інституційному, функціональному та організаційному.

Підсумовуючи вищенаведене, варто сказати, що Державна фіскальна служба України має інституційний тип органу доходів – уніфікований напіваавтономний орган, за функціональним критерієм поєднує в собі два типи доходів (податкові збори і мито) з адмініструванням єдиного соціального внеску, за організаційною структурою має змішану форму (поєднання функціональної та за типом платника податків).

Дослідження довели, що чіткої тенденції в напрямі встановлення єдиного ідеального типового органу для всіх держав немає. Кожна країна обирає свою стратегію реформування з огляду на чинну систему оподаткування, історичні передумови, установлені норми та практики державного управління тощо. Але попри те, що можна спостерігати навіть протилежні напрями руху реформ (як у випадку поєднання в одному органі адміністрування податкових і митних платежів), прослідковується їх обґрунтованість та єдина ідеологічна спрямованість. На жаль, цього не можна сказати про Україну, оскільки процеси реорганізації органів доходів і зборів (на сьогодні – фіскальних органів) не можна назвати системними.

У наступних дослідженнях ми зробимо спробу визначити найбільш ефективну модель органу доходів і зборів з погляду виконання покладених на нього завдань та витратності.

#### Список використаної літератури

1. Про деякі заходи і оптимізації системи центральних органів виконавчої влади :

- Указ Президента України від 24.12.2012 р. № 726 // Офіційний вісник Президента України. – 2012. – № 35. – С. 8.
2. Про утворення державної фіскальної служби : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 160 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 46. – С. 15.
3. Bakirtzi E. Case Studies in Merging the Administrations of Social Security Contribution and Taxation [Electronic resource] / E. Bakirtzi, P. Schoukens, D. Pieters. – Mode of access: <http://www.businessofgovernment.org/sites/default/files/Case%20Studies%20in%20Merging%20the%20Administrations%20of%20Social%20Security%20Contribution%20and%20Taxation.pdf>.
4. Barrand P. Integrating Tax and Social Security Contribution Collections Within a Unified Revenue Administration: The Experience of Central and Eastern European Countries / P. Barrand, H. Graham, R. Stanford. – IMF : Washington. – 2004.
5. Cradall W. Revenue Administration : Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model / W. Cradall. – IMF : Washington, 2010. – P. 18.
6. Jenkins G. Modernization of Tax Administrations : Revenue Boards and Privatization as Instruments for Change / G. Jenkins, E. Forlemu // Bulletin for International Bureau of Fiscal Documentation. – 1994. – Vol. 48. – № 2. – P. 75–81.
7. Kidd M. Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating their Success / M. Kidd, W. Cradall. – IMF : Washington, 2006. – P. 12.
8. Mann A. Are Semi-Autonomous Revenue Authorities the Answer to Tax Administration Problems in Developing Countries?: a Practical Guide [Electronic resource] / A. Mann. – Mode of access: [http://pdf.usaid.gov/pdf\\_docs/PNADC978.pdf](http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADC978.pdf).
9. Taliercio R. Designing Performance: The Semi-Autonomous Revenue Authority Model in Africa and Latin America [Electronic resource] / R. Taliercio. – Mode of access: <http://elibrary.worldbank.org/doi/pdf/10.1596/1813-9450-3423>.
10. Tanzi V. Tax Systems in the OECD: Recent Evolution, Competition and Convergence / V. Tanzi ; editors : Albi and Martinez Vasquez.
11. Tax Administration 2013: Comparative Information in OECD and Other Advanced and Emerging Economies [Electronic resource]. – Mode of access: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2013\\_9789264200814-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page1).

Стаття надійшла до редакції 03.09.2014.

**Онуфрик С. Я. Зарубежный опыт реформирования органов государственного управления в сфере доходов и сборов**

*В статье исследованы основные этапы трансформации органов государственного управления в сфере доходов в развитых странах мира, в частности членов ОЭСР, в том числе относительно типа институционального органа, степени его автономности, функционального наполнения, организационной структуры. Изложены преимущества и недостатки: формирование автономного органа государственного управления в сфере доходов и сборов; интеграция налоговой администрации с органами социального страхования и/или таможенной службой и т.д.*

**Ключевые слова:** государственное управление, сфера доходов и сборов, органы государственного управления, налоговая служба, таможенное дело, социальное страхование.

**Onufryk S. Foreign experience of reforming Revenue government bodies**

*The author of the article examines the main stages of the transformation of Revenue government bodies in developed countries, particularly members of the Organization for Economic Cooperation and Development, including the type of institutional authority, degree of autonomy, functional content and organizational structure. It was proved that it largely features of Revenue government body's model reflect the differences in political structure and system of governance in the countries surveyed, as well as a long historical practice.*

*The article describes the advantages and disadvantages of: the establishment of an autonomous Revenue government authority; integration of the tax administration with the social security and/or customs service; different types of organizational structures. It was defined the current model of state body in the sphere of income in Ukraine. It was proved the lack of consistency in the government's actions according the reform in Revenue government body.*

**Key words:** public administration, the sphere of revenue and charges, government bodies, service tax, customs, social security.