

3. Костусев А. А. Государственный контроль над концентрацией субъектов хозяйствования в Украине / А. А. Костусев // Конкуренция. Вестник Антимонопольного комитета Украины. — 2005. — № 4. — С. 10—13.

4. Мельник С. Б. К вопросу о системе конкурентного права Украины / С. Б. Мельник // Наукові праці Одеської національної юридичної академії. Т. 5. — Одеса : Юридична література, 2006. — С. 174—184.

5. Рацборинская К. Н. «Слияние», «поглощение» и «разделение компаний» в свете российского права и права ЕС: соотношение понятий / К. Н. Рацборинская // Юрист. — 2003. — № 9. — С. 27—31.

6. Шинкоренко О. И. Контроль слияния предприятий в контексте проявления конкурентно-релевантных форм ухудшения структуры рынка на примере европейского и немецкого права / О. И. Шинкоренко // Конкуренция. Вестник Антимонопольного комитета Украины. — 2007. — № 4. — С. 55—60.

7. О защите экономической конкуренции : Закон Украины от 11 января 2001 г. // Ведомости Верховной Рады Украины. — 2001. — № 12. — Ст. 64; 2005. — № 26. — Ст. 348; 2006. — № 31. — Ст. 269.

8. Про затвердження Порядку надання Кабінетом Міністрів України дозволу на узгоджені дії, концентрацію суб'єктів господарювання : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 219 // Офіційний вісник України. — 2002. — № 9. — Ст. 405.

9. Рид С. Ф. Искусство слиний и поглощений / С. Ф. Рид, А. Р. Лажу ; пер. с англ. — М. : Альпина Бизнес Букс, 2004. — 958 с.

10. Определение пороговых показателей для осуществления контроля за концентрациями // Международная сеть по вопросам конкуренции. Отчет к ежегодной конференции, ММК (Тиото, Япония, 2008. апрель) [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.internationalcompetitionnetwork.org>.

*Статья поступила в редакцию 25.10.2012 г.*

УДК 336.225.673.07(477—87)

**Ю. О. Соловйова,**  
канд. юрид. наук,  
ст. викладач,  
Донецький державний  
університет управління

## ДЕЯКІ ПИТАННЯ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ РОБОТИ ПОДАТКОВИХ СЛУЖБ (НА ПРИКЛАДІ НІМЕЧЧИНИ)

У статті досліджено досвід Німеччини щодо побудови й функціонування податкової служби та встановлена можливість його використання в Україні.

**Ключові слова:** державна податкова служба; податковий орган; податковий контроль; податкова перевірка.

Податковий кодекс України, який набув чинності з 1 січня 2011 р., вніс докорінні зміни в адміністрування податків. Суттєві зміни в адміністрування податків внесе також і реалізація Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року [1], основними напрямками якого є:

забезпечення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платни-

ками податків і забезпечення повного, своєчасного надходження законодавчо встановлених в Україні податків і зборів (обов'язкових платежів); забезпечення прозорості, компетентності, передбачуваності та неупередженості діяльності податкової служби;

створення високопрофесійної, інформаційно розвиненої державної податкової служби в Україні (далі — ДПС України) шляхом розроб-

© Ю. О. Соловйова, 2012

ки і впровадження програми розвитку інформаційної інфраструктури.

Певна річ, що для вдосконалення практики організації роботи органів ДПС України необхідним вбачається звернення до зарубіжного досвіду роботи податкових служб. Саме дослідження питань правового регулювання роботи податкових органів в іноземних країнах допоможе вдосконалити національне законодавство завдяки вивченню кращих світових напрацювань з цього напрямку.

Дослідженню питань щодо іноземного досвіду діяльності податкових органів певну увагу приділено в роботах А. В. Бризгаліна [1], Г. Н. Нестерова, Н. А. Попонової, А. В. Терзіді [2], Л. В. Попової, І. А. Дрожжина, Б. Г. Маслова [3], О. О. Яковенка [4] та ін. Проте в цих роботах не було виділено основних позитивних моментів іноземного досвіду щодо побудови й функціонування податкових служб, які могли б бути застосовані в Україні.

*Мета цієї статті — дослідити іноземний досвід щодо побудови й функціонування податкових органів (на прикладі Німеччини) і встановити можливість його використання в Україні.*

Перш за все необхідно підкреслити, що Німеччині властивий високий ступінь збирання податків. Такий результат обумовлений декількома факторами: дисципліною і відповідальністю платників податків; національною схильністю до устанавленого порядку; високим рівнем професіоналізму персоналу податкової служби; докладним, якісно розробленим податковим законодавством, яке, зазвичай, виключає суперечливу інтерпретацію окремих положень, а тому зводить до мінімуму конфлікти між платниками і податковими органами з приводу змісту норм закону [5].

У Німеччині спеціального податкового відомства не існує. Податкові інспекції входять до системи фінансових органів, побудова яких визначена федеральним устроєм держави. Зокрема, виділяють Федеральне міністерство фінансів і земельні міністерства фінансів (у зв'язку із земельним устроєм держави). У кожній землі, крім означених структур, діє Верховна фінансова дирекція (Головне фінансове управління), яка підпорядкована і Федеральному міністерству фінансів, і Земельному міністерству фінансів, і якій своєю чергою підпорядковані податкові інспекції та митні органи.

У кожній податковій інспекції Німеччини працює від 100 до 300 осіб. Наприклад, усього у 20

податкових інспекціях землі Шлезвіг-Гольштейн нараховуються близько 3450 працівників (приблизно кількість визначається з рахунку один співробітник на 600 мешканців). Структуру інспекції утворюють загальний відділ і оцінювальний відділ. До першого своєю чергою належать такі підрозділи: правовий, за податком із заробітної плати, з автотранспорту, з обігу підприємств, із придбання земельних ділянок.

Оцінювальний відділ — це відділ з оцінки майна, земельних ділянок, сільськогосподарських підприємств і ділянок, що необхідно для розрахунку податку зі спадку. Крім того, в кожній інспекції є підрозділи розстрочки платежів, реєстрації ПДВ, перевірки підприємств (великі підприємства перевіряє спеціальний відділ Верховної фінансової дирекції), автоматизації процесів роботи. Окремою ланкою в податковій інспекції є фінансова каса зі шкатулками конфіскантів [6]. Слід звернути увагу на той факт, що керівниками таких інспекцій і відповідних відділів можуть бути тільки особи, які мають юридичну освіту.

У структурі Земельного міністерства фінансів виділяється податковий відділ, який має підрозділи не за функціональними ознаками, а за окремими податками.

Спеціальним органом Федерального міністерства фінансів Німеччини є податкова поліція — «штойфа», функцією якої є практична реалізація податкової політики країни. Працівники «штойфа» мають право на проведення обшуків, затримання підозрюваних, особистий огляд, доступ до необхідної документації та в разі необхідності її вилучення. При цьому доступ до документації та її вилучення працівники податкової поліції мають майже у всіх державних чи приватних установах, за винятком спеціальних служб. Тобто фактично працівники «штойфа» наділені правами правоохоронних органів, що істотно підвищує ефективність податкового контролю у країні.

Особливий інтерес становить практика підготовки кадрів податкових установ. У Німеччині фахівців готують у Вищій фінансовій школі протягом трьох років, причому лише три семестри слухачі вивчають спецпредмети, а 18 місяців відведено для професійного стажування у фінансових (податкових) відділеннях. Тобто в підготовці фахівців-податківців Німеччини переважає саме практична спрямованість занять.

Для того, щоб обійняти посаду вищого рівня в податковій службі, необхідно мати вищу юридичну чи аналогічну освіту, бути віком не менше ніж 28 років. Відтак для осіб, які відповідають

цим вимогам, протягом дев'яти місяців проводиться практичний інструктаж цих осіб у фінансовому управлінні та протягом чотирьох — курси у Федеральній фінансовій академії.

Розглядаючи діяльність податкових органів Німеччини, певну увагу необхідно приділити організації добору платників податків для проведення податкових перевірок. Так, податковий орган Німеччини на власний розсуд приймає рішення про призначення перевірок, їх терміни та обсяг. Робота з проведення контрольних перевірок організовується на основі планів, які затверджуються щорічно і щоквартально керівником податкового органу. Вищі податкові інстанції практично не беруть участі у складанні вказаних планів. Однак їм надано право самостійно проводити перевірки окремих платників податків за своїм вибором.

Передбачено два способи відбору платників податку для проведення документальних перевірок:

випадковий відбір — передбачає вибір об'єктів для проведення контрольних перевірок на основі використання методів статистичної вибірки;

спеціальний відбір — забезпечує цілеспрямований вибір платників податків, про яких є інформація відносно високої вірогідності податкових порушень.

При відбиранні підприємств для проведення перевірок першочергова увага надається аналізу наступних факторів:

наявність великих змін у структурі податкового балансу підприємства порівняно з податковим балансом на момент останньої перевірки;

сумніви щодо повноти обліку доходів підприємств (при цьому широко використовують співставлення з показниками доходності інших відповідних підприємств);

співвідношення вкладень приватних коштів у розвиток підприємства і обсягів вилучення матеріальних і фінансових коштів для особистого користування (переваження вкладів над вилученням протягом тривалого терміну є основою для призначення перевірки);

інформація про порушення податкового законодавства, що надійшла від інших контролюючих організацій (податкові органи мають право отримувати інформацію про платника податків, яка відноситься до комерційної таємниці, у тому числі про банківські операції, якщо тільки існують суттєві підстави підозрювати, що даним платником податків здійснено податкове правопорушення);

продаж (придбання) земельних ділянок, зміни у правах користування земельними ділянками у випадку появи в результаті проведення таких операцій значних сум доходів (збитків) підприємств;

реалізація іншого майна у великих розмірах, коли виникає сумнів щодо повноти відображення одержаних доходів у податковій декларації;

участь у фінансово-господарській діяльності інших підприємств (наявність фінансових вкладів, цінних паперів);

придбання, відчуження, реорганізація, припинення діяльності підприємства;

отримання фінансових дотацій від держави, що викликають необхідність здійснення контролю за дотриманням умов державного субсидювання;

інформація про здійснення підприємством значних експортних (імпортних) операцій;

попередні відрахування сум податку з обороту з точки зору дотримання підприємством умов для здійснення таких відрахувань;

приріст майна платника податків невідомого походження [5].

До того ж, цілеспрямованим доббором платників податків для перевірки вибираються такі підприємства, податкова перевірка яких вважається першочерговою, у Німеччині пріоритетними для проведення перевірок є такі категорії підприємств:

1. Великі підприємства. Німецьким законодавством встановлено, що податкова перевірка таких підприємств має проводитися не рідше ніж 1 раз на рік, але не частіше ніж 1 раз на 6 місяців. При цьому перевірятися повинен період, наступний після останнього звітного періоду, за який проводилася попередня перевірка. Водночас велике підприємство може не включатися до плану перевірок відповідно вказаних вище термінів. Рішення про непроведення перевірки в зазначений термін може приймати керівник відділу контрольних перевірок за домовленістю з керівником відділу нарахувань.

2. Підприємства, запропоновані до першочергової перевірки відділом нарахувань податків, а також іншими контролюючими органами з обґрунтуванням доцільності перевірки (наприклад, у разі змін, що відбулися у структурі підприємства, за наявності сумнівів щодо вірогідності податкових декларацій і бухгалтерських звітів).

3. Підприємства, що не перевірялися впродовж тривалого часу. Добір цих підприємств частково здійснюється на основі застосування способу випадкової вибірки [4, с. 64; 7, с. 74].

Викликає інтерес прийнята в Німеччині система бальної оцінки працівників, що здійснюють податкові перевірки. Сутність бальної оцінки полягає в тому, що залежно від категорії кожного перевіреного підприємства (великого, середнього, малого, а також галузевої належності) податковому інспекторові зараховується певна кількість балів (від 1 до 8). При цьому за звітний рік кожен інспектор повинен набрати щонайменше 34 бали, що дає підставу начальникові дійти висновку про його службову відповідність. Після закінчення фінансового року керівник відділу податкових перевірок вирішує, чи існують підстави, у разі значного відхилення результатів роботи конкретного податкового інспектора від нормативного показника, критично розглянути його діяльність і вжити відповідних організаційних заходів. Окрім того, бальний норматив є основою для складання планів перевірок на майбутній звітний період у частині найбільш оптимального розподілу навантаження між окремими службовцями [4, с. 65–66].

Досліджуючи систему оподаткування Німеччини, корисно також розглянути так звану класову систему оподаткування, де в основу класифікації платників на класи покладений їх соціально-громадянський статус:

- I) неодружені працюючі без дітей;
- II) неодружені, розлучені, овдовілі;
- III) одружені, при умові, що в сім'ї працює один із подружжя; а якщо працюють обоє, то один із них може за спільною згодою перейти до V класу;
- IV) працюють обоє з подружжя, але оподатковуються нарізно;
- V) одружені працюючі, один із них оподатковується за умовами III класу;
- VI) працюючі, котрі одержують заробітну плату в декількох місцях.

Наявність податкових класів за соціальною ознакою створює додаткові можливості користування пільгами шляхом переходу із класу в клас. Наприклад, працююче подружжя може саме собі створити пільгу таким чином: один із них переходить із третього у п'ятий клас, у такому разі їх сукупний дохід ділиться на дві рівні частини, податок справляється з кожної половини доходу окремо за зниженою в силу прогресивної шкали податковою ставкою, а потім подвоюється. У результаті сума двох податкових зобов'язань, взятих окремо, буде меншою, ніж оподаткування сукупного доходу [5].

Таким чином, з аналізу досвіду діяльності податкової служби Німеччини можна дійти висновку, що він може бути корисним для вдосконалення

роботи органів ДПС України. Серед напрямів, упровадження яких уможливить удосконалення діяльності податкових органів України, є такі:

1. Запровадження в системі ДПС України відділу оцінки майна.
2. Створення інституту уповноважених податкових консультантів.
3. Збільшення терміну професійного стажування у практиці підготовки кадрів для податкової служби.
4. Запровадження умови щодо наявності стажу роботи безпосередньо в ДПС України не менше трьох років для обіймання керівної посади в системі податкових органів.
5. З метою підвищення якості виконання службових обов'язків особами, що провадять податковий контроль, запровадження системи бальної оцінки, за результатами якої й буде здійснюватись їх атестація.
6. Введення класової системи оподаткування, де в основу класифікації платників на класи покладений їх соціально-громадянський статус.

## Список використаної літератури

1. Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://sts.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/strategichniy-plan-rozvitku/>.
2. Нестеров Г. Г. Налоговый контроль : учеб. пособие / Г. Г. Нестеров, Н. А. Попонова, А. В. Терзиди. — М. : Эксмо, 2009. — 384 с.
3. Попова Л. В. Налоговые системы зарубежных стран : учебно-методическое пособие / Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, Б. Г. Маслов. — М. : Дело и Сервис, 2008. — 368 с.
4. Яковенко О. О. Адміністративно-правові засади реалізації контролю у сфері оподаткування як функції управління : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Олександр Олександрович Яковенко. — К., 2007. — 208 с.
5. Світовий досвід оподаткування: Німеччина. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://sts.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/germany/>.
6. Организация налоговых проверок и контроль за уплатой налогов в США и Германии. [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://www.ronl.ru/konstitucionnoe\\_pravo\\_zarubezhnih\\_stran/22738.htm](http://www.ronl.ru/konstitucionnoe_pravo_zarubezhnih_stran/22738.htm).
7. Алиев Г. Х. Налоговый контроль и оценка его эффективности на современном этапе / Г. Х. Алиев. — Махачкала : ИД Наука плюс, 2006. — 108 с.

Стаття надійшла до редакції 05.10.2012 р.