

Література

1. Боринець С. Я. Міжнародні валютно-фінансові відносини: Підручник. – 3-є вид., стереот. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 305 с.
2. Гроші та кредит: Підручник. – 3-є вид., перероб. і доп. / М. І. Савлук, А. М. Мороз, М. Ф. Пуховкіна та ін.; За заг. ред. М. І. Савлука. – К.: КНЕУ, 2002. – 598 с.
3. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Гроші. Валюта. Валютні цінності: Термінологічний словник. – Львів: Бак, 2000. – 184 с.
4. Івасів Б. С. Гроші та кредит: Підручник. – Вид. 2-е, змін. й доп. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 528 с.
5. Международные валютно-кредитные и финансовые отношения. Под ред. д. э. н., проф. Красавиной Л. Н. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 608 с.: ил.
6. Мишкін Ф., Фредерік С. Економіка грошей, банківської справи і фінансових ринків / Пер. з англ. С. Панчишин, А. Стасишин, Г. Стеблій. – К.: Основи, 1999. – 963 с.
7. Носкова И. Я. Международные валютно-кредитные отношения: Учеб. пособие. – М.: Банки и биржи, Юнити, 1995. – 208 с.
8. Пейро М. Международные экономические, валютные и финансовые отношения: Пер. с франц. / Общ. ред. Н. С. Бабинцевой. – М.: Прогресс, Универс, 1994. – 496 с.
9. Руденко Л. В. Міжнародні кредитно-розрахункові і валютні операції. Підручник. – Київ: ЦУЛ, 2003. – 616 с.
10. Шмырева А. И., Колесников В. И., Климов А. Ю. Международные валютно-кредитные отношения. – СПб: Питер, 2002. – 272 с.: ил. – (Серия «Учебники для вузов»).
11. Ющенко В. А., Міщенко В. І. Валютне регулювання: Навч. посіб. – К.: Т-во «Знання», КОО, 1999. – 359 с. – (Вища освіта ХХІ століття).

Ревуцька Л., Башуцький Б.

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ В ПОЛЬЩІ

В статті розглянуто організаційні структури фіскальної адміністрації та податкових офісів Польщі, завдання покладені на них. Здійснено аналіз в розрізі об'єктів податкового аудиту, показано надходження за результатами проведення податкового аудиту усіма уповноваженими службами.

Нині, коли Україна перебуває на порозі вступу до Європейського Союзу, основне стратегічне завдання, що постало перед нею – це якомога швидше змінити відповідно до норм ЄС усі суспільно-економічні ланки

держави. Однією з таких складових економічної системи кожної держави є податкова система, досконалість якої значною мірою залежить від того, як організована робота органу, котрий покликаний контролювати повноту нарахування і своєчасність сплати податків та інших податкових платежів. У нашій країні органом, на який покладено зазначені повноваження, є Державна податкова служба України. І тому ми вважаємо необхідним для вдосконалення організації діяльності Державної податкової служби України вивчати і запозичувати досвід організації роботи аналогічних органів країн, які в недалекому минулому перебували в подібному до нашої країни становищі, а нині вже є повноправними членами Європейського Союзу. В цій статті, пропонуємо розглянути досвід наших сусідів – Республіки Польщі й сконцентруємо увагу не на організації діяльності служби, яка контролює повноту нарахування та своєчасність сплати податків у цілому, а на її конкретному напрямку – організації та проведенні податкового аудиту. В попередніх публікаціях ми дали визначення поняття «податковий аудит», а також охарактеризували його відмінність від податкового контролю [3, 171–180]. Варто відзначити, що, на наш погляд, податковий аудит можуть здійснювати лише органи державної служби, на яку покладено повноваження контролювати повноту нарахування та своєчасність сплати податків до бюджетів.

Модернізація податкової служби Польщі розпочалась у 2002 р. й була зумовлена вступом цієї країни до Європейського Союзу 1 травня 2004 р.

Для того, щоби змінити податкову службу Польщі відповідно до вимог, встановлених ЄС, у цій країні було розроблено стратегію модернізації податкової служби до 2004 р., основна мета якої – це справляння податків найефективнішим та справедливим шляхом, що забезпечить виконання економічних, соціальних і адміністративних функцій держави.

Поміж стратегічних цілей були й такі, які стосувалися стратегії податкового аудиту, зокрема:

- розроблення стандартних організаційних правил для всіх учасників процесу податкового аудиту;
- формування середньо- та довготермінових стратегій дій для служб податкового аудиту;
- налагодження співробітництва податкових палат та податкових офісів для попередження відмивання грошових коштів.

На відміну від України, податкова служба Польщі є частиною фіскальної адміністрації (див. рис. 1), центральна ланка якої – Міністерство фінансів, середня (проміжна) – податкові та митні палати і служби фіскального аудиту, нижня – податкові й митні офіси та офіси, які працюють із великими платниками податків.

Остання реформа фіскальної адміністрації Польщі відбулась у 1999 р., у результаті трирівневого територіального розподілу держави. В ході

даної реформи, кількість регіонів було зменшено до 16, що привело до скорочення кількості податкових палат та фіскальних аудиторських служб. У загальному, після проведення реформи фіскальна адміністрація Польщі охоплює 16 податкових палат, 379 податкових офісів, 20 офісів для роботи з великими платниками податків, 16 служб фіскального аудиту, 14 митних палат та 66 митних офісів.

До фіскальної адміністрації Польщі належать інституції, пов'язані з реєстрацією податкоплатників, справлянням податків, аудитом і оцінкою майна для оподаткування, а також погашенням податкових боргів, проведенням розслідувань фіскальних порушень.



Рис. 1. Організаційна структура фіскальної адміністрації Польщі [4].

Із рис. 1 видно, що у Польщі на другому рівні фіскальної адміністрації, поряд із податковими та митними палатами розмістилися служби фіскального аудиту. На жаль, в Україні нині нема окремо виділеної служби, яка б була створена спеціально для того, щоби займатись аудитом у сфері оподаткування.

До завдань служб фіскального аудиту належать:

1) аудит достовірності задекларованих доходів платників податків і правильності нарахування та сплати податків, а також інших внесків до Державного бюджету чи державних цільових фондів;

2) виявлення й аудит прихованої (тіньової) економічної діяльності, з метою оподаткування;

3) аудит джерел походження майна, що перебуває у власності;

4) аудит доцільності й законності використання коштів громадськості, Європейського Союзу та міжнародних фінансових інститутів, які підлягають поверненню;

5) аудит повноти нарахування та своєчасності сплати податків до бюджету Європейського Союзу;

б) виявлення корупційних порушень, вчинених особами, які працюють у підрозділах, підпорядкованих Міністерству фінансів зі запобігання цим порушенням;

7) аудит задекларованої власності осіб, які зобов'язані згідно з особливим положенням подавати на розгляд згадані декларації. До таких осіб віднесено працівників митних та податкових служб і служб фіскального аудиту, які підпорядковані Міністерству фінансів.

Керівниками, які очолюють служби фіскального аудиту, на кожному наступному рівні відповідно є:

- міністр фінансів;
- генеральний інспектор фіскального аудиту, який здійснює управління директорами служб фіскального аудиту;
- директор служби фіскального аудиту.

У табл. 1 показано, який відсоток виконаного податкового аудиту припадає на кожну окрему групу платників податків у його загальній кількості.

Таблиця 1

Питома вага виконання податкового аудиту щодо кожного зі зазначених об'єктів у його загальній кількості [4].

	2000 р.	2001 р.	2002 р.
Всього	100% (28,229)	100% (25,448)	100% (23,197)
в т. ч.			
Фізичні особи	36,8% (10,414)	34,8% (8,856)	35,5% (8,235)
Комерційні компанії	34,6% (9,812)	35,2% (8,964)	42,8% (9,930)
Громадські організації	14,5% (4,107)	4,9% (3,787)	9,5% (2,205)
Державні компанії, державні об'єднання, компанії, акції яких належать Державному казначейству	7,3% (2,067)	7,2% (1,840)	5,4% (1,247)
Фонди і фундації	0,2% (0,056)	0,9% (0,225)	0,2% (0,046)
Інші об'єкти	6,6% (1,878)	7,0% (1,793)	6,6% (1,535)

У цілому, стосовно даних, запропонованих у табл. 1, можна зробити висновок, що загальна кількість проведених аудиторських перевірок зменшувалася з року в рік. Щодо кожної окремої групи платників податків також спостерігається тенденція до зменшення кількості перевірок, окрім перевірок комерційних компаній, де навпаки, з 2000 р. по 2002 р. їх кількість зросла.

Діяльність працівників служби податкового аудиту можна оцінити за кількістю проведених податкових перевірок, а також сумою податкових донарахувань за результатами податкового аудиту (див. табл. 2).

Таблиця 2

Кількість проведених податкових аудитів у 1999 – 2002 рр. та податкові донарахування за результатами їх проведення [4].

Роки	Кількість проведених податкових аудитів	Суми податків донарахованих за результатами податкового аудиту (тис. PLN)
1999	30,792	2,441,086
2000	28,339	3,482,303
2001	25,465	4,647,280
2002	23,207	4,884,532

Дані табл. 2 свідчать, що одночасно зі зменшенням кількості перевірок за 1999–2002 рр., суми податків, донарахованих у результаті їх проведення, зростають. Така тенденція може бути викликана двома причинами: або поліпшенням якості роботи податкових аудиторів, або погіршенням податкової культури платників податків.

У 2002 р. служби аудиту також здійснювали аудиторські перевірки документів під час торгових операцій між платниками податків, зокрема, аудит податкових накладних із податку на додану вартість (т. зв. перехресна перевірка). Такі перевірки здійснюють, застосовуючи спрощену методику проведення, без спеціально виданого дозволу, за наявності в інспектора відділу фіскального аудиту посвідчення особи. Впродовж 2002 р. служби фіскального аудиту провели 13972 таких перевірки.

Як уже зазначено, за результатами реформи регіональних адміністрацій офіси служби фіскального аудиту було розташовано в 16 регіонах, окрім того, в містах, які до реформи були регіональними центрами, розміщено 24 місцеві відділення служб фіскального аудиту.

Розглядаючи ієрархію податкової служби Польщі, слід зазначити, що вона складається з вищої ланки – Міністерства фінансів, середньої – податкових палат та низової ланки – податкових офісів. Тобто у Польщі податкова служба не має статусу міністерства, так, як в Україні, а підпорядкована безпосередньо Міністерству фінансів.

Розглянувши завдання податкових палат та податкових офісів, можна стверджувати, що вони мають деякі спільні ознаки відповідно до завдань Державних податкових адміністрацій другого рівня та Державних податкових інспекцій в Україні.

До завдань податкових палат віднесено:

- 1) контроль за роботою податкових офісів;

- 2) винесення рішень щодо апеляційних заяв, які розглядали у податкових офісах;
- 3) розгляд апеляційних заяв на рішення та вчинки керівників служб фіскального аудиту;
- 4) забезпечення, регулювання й аналіз використання за призначенням цільових субсидій у межах, що визначив міністр фінансів;
- 5) виконання інших завдань, передбачених законодавством.

Працівники податкових офісів працюють уже безпосередньо з платниками податків, поміж завдань, доручених їм, є виконання податкового аудиту (див. рис. 2).

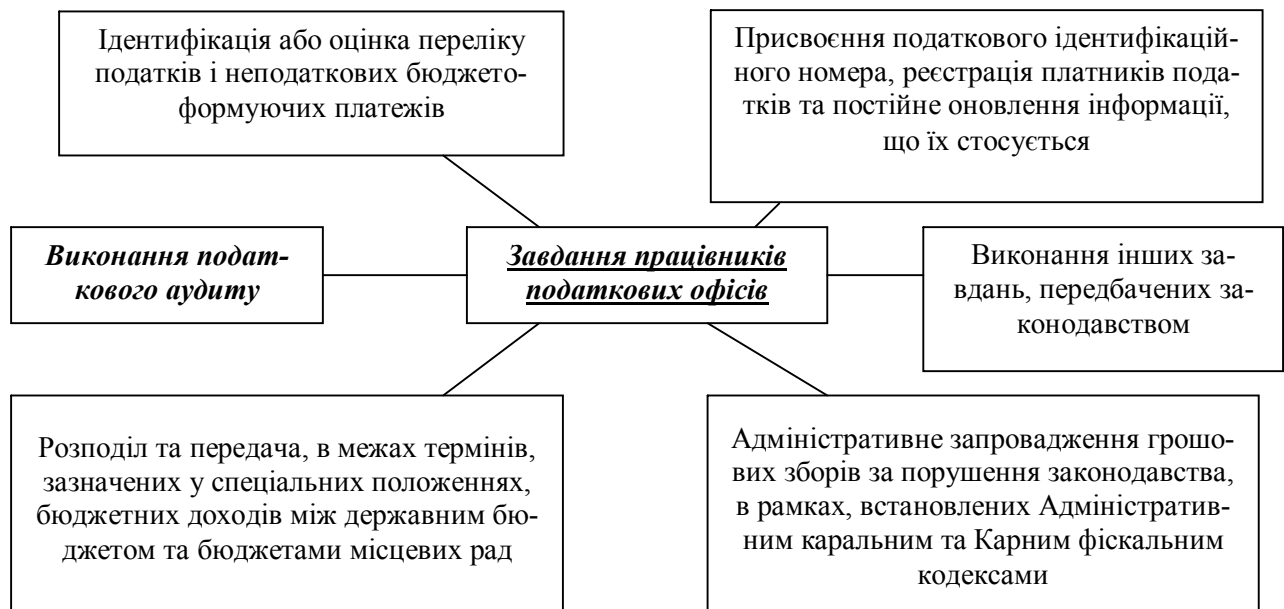


Рис. 2. Завдання працівників податкових офісів Польщі [4].

Виконанням податкового аудиту в податкових офісах займаються підрозділи податкового аудиту, що належать до них (див. рис. 3).

Під час модернізації податкової служби Польщі, в рамках спрямованих на підтримку підприємництва урядових програм під назвою «Підприємництво понад усе» співпрацю великих економічних підприємств із податковою службою налагоджували шляхом створення спеціальних податкових офісів, які спеціалізуються на роботі з великими платниками податків.

Проте законодавець не унеможливив, що податковий аудит великих платників податків проводять працівники служб податкового аудиту. В Польщі службам фіскального аудиту дозволено проводити податковий аудит великих платників податків за наявності письмового запиту голови офісу для роботи з великими платниками податків, коли підтвердилися підозри у вчиненні злочину чи фіскального порушення, за умови, що інспектор фіскального аудиту компетентний займатися розслідуванням даного порушення або за інших обставин, передбачених податковим законодавством Польщі.



Рис. 3. Організаційна структура податкового офісу Польщі [4].

Цікавим є факт, що статистичні показники стосовно кількості здійснених податкових аудиторських перевірок свідчать, що службовці податкових офісів провели їх більше, ніж працівники служб фіскального аудиту (див. табл. 3).

Таблиця 3

Кількість аудиторських перевірок, що виконали працівники податкових офісів та служб податкового аудиту податкової адміністрації Польщі у 2000–2002 рр. [4].

	2000	2001	2002
Кількість аудиторських перевірок, що виконали працівники податкових офісів	451350	419986	402114
Кількість аудиторських перевірок, що виконали працівники служб податкового аудиту	28339	25465	23207

До фіскальної адміністрації Польщі після її реорганізації 1 вересня 2003 р. віднесено 14 митних палат та 66 митних офісів (див. рис. 1).

Тоді ж на митну службу було покладено завдання щодо повноти та своєчасності сплати ПДВ на імпорту й акцизні збори, як на імпортуні, так і на вітчизняні товари. Завдання митної служби розподілені між її рівнями аналогічно до того, як між рівнями податкової служби. Зокрема, на митні палати покладені повноваження доводити завдання до митних офісів та контролювати їх виконання. Відповідно працівники митних офісів безпосередньо здійснюють податковий аудит щодо повноти сплати ПДВ на імпортуні товари й акцизного збору як на імпортуні, так і на вітчизняні товари.

Митні офіси також уповноважені здійснювати фіскальні аудиторські перевірки законності марок підакцизних товарів. Варто зазначити, що право видавати (продавати) марки надано лише 13 митним офісам.

Окрім постійно діючих державних служб, до компетенції яких належить виконання податкового аудиту, з 1 вересня 2003 р. в Польщі почали діяти регіональні фіскальні правління, які є незалежним органом, аналога яким в Україні нема і які також мають право здійснювати податковий аудит. Основним завданням регіональних фіскальних правлінь стало координування дій пов'язаних з виконанням фінансової політики держави, а саме податкової, митної і аудиторської в межах окремої території.

Поміж основних завдань регіонального фіскального правління є координація планів проведення аудиторських перевірок та їх виконання, у т. ч. добір платників податків для аудиторських перевірок.

До регіональних фіскальних правлінь належать:

- директори податкових палат;
- директори митних палат;
- директори служби фіскального аудиту;
- голова податкового офісу, обраного до членів правління поміж інших голів даного регіону.

Генеральний інспектор фіскального аудиту бере участь у засіданнях правлінь і уповноважений наглядати за їх діяльністю.

Підбиваючи підсумки виконання податкового аудиту всіма уповноваженими на те структурами (див. табл. 4), варто відзначити, що у 2003 р. порівняно з 2002 р. збільшилося число платників податків, які підлягають під проведення податкового аудиту. Однак кількість виконаного податкового аудиту зменшилась як у цілому, так і щодо кожного окремого об'єкта його виконання, в результаті цього зменшились і число розкритих порушень, і сума заборгованості зі сплати податків (див. табл. 4).

Таблиця 4

**Аудиторські перевірки, проведені працівниками податкової служби
в 2002–2003 рр. [4].**

	Кількість платників податків, які підлягають під проведення податкового аудиту		Кількість здійснених податкових аудитів		Кількість розкритих порушень		Сума заборгованості зі сплати податків, тис PLN*	
	2002	2003	2002	2003	2002	2003	2002	2003
Всього:	2782244	2804598	3963199	3616588	667565	594265	2980749	1718408
в т.ч.								
Фізичні особи, які займаються підприємницькою діяльністю	2442946	2444907	277465	222327	113329	84016	478060	390371
Юридичні особи	280020	295063	83962	74236	22539	18279	1017538	476357
Компанії торгового права	17680	22491	9632	13095	1890	2544	23325	19605
Спеціальні групи, які займаються виготовленням с/г продукції	41598	42137	3023	2963	346	286	194	116
Інші**			3589117	3303967	529461	489140	1461632	831959

Із зазначеного можна узагальнити, що у Польщі повноваження виконання податкового аудиту покладено не лише на органи податкової та митної служби, як в Україні, а й на спеціально створену службу податкового аудиту, яка займається тільки його проведенням. Окрім того, деякою мірою виконання податкового аудиту належить також до компетенції регіональних фіскальних правлінь, які не є постійно діючим органом, їх скликають за потребою не менше одного разу на місяць.

Зрозуміло, що сліпе копіювання досвіду тієї чи іншої країни не приведе до позитивного ефекту, однак вивчити і запозичити окремі частини моделі організації податкового аудиту Польщі, які можуть бути прийнятні для України, цілком доречно.

У подальшому плануємо розглянути досвід організації та проведення податкового аудиту в Австрії.

* Віднесено лише суми за основними платежами.

** У т. ч. кабінетний аудит.

Organisational structure of the fiscal administration in Poland, organisational structure of tax offices in Poland are considered. The tasks of the fiscal administration in Poland, the tasks of the tax offices in Poland, the tasks of the fiscal audit offices in Poland are considered. The object of audit performed, due amount disclosed as a result of audit by the tax authorities are analyzed.

Література

1. Закон України від 04. 12. 1990 р. № 509–ХІІ «Про державну податкову службу в Україні».
2. Закон України від 21. 12. 2000 р. № 2181–ІІІ «Про погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».
3. Ревуцька Л. В. Податковий контроль та податковий аудит: взаємозв'язок понять // Світ фінансів. – 2006. – Вип. 3 (8). – С. 171–180.
4. http://www.mofnet.gov.pl/_files_/podatki/administracja_skarbowa/mf_biuletyn_e.pdf

Рожко А.

РОЗВИТОК ВІДНОВЛЮВАЛЬНОЇ ЕНЕРГЕТИКИ У ФРН ЯК ЗАПОРУКА СТАЛОГО ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ

Розглянуто проблему сталого економічного розвитку України в умовах глобалізації. Проаналізовано перспективи розвитку відновлювальної енергетики в Україні на основі вивченого досвіду Федеративної Республіки Німеччина у цій сфері.

Процес глобалізації, який охопив сьогодні всі країни світу і безпосередньо впливає на їх національні економіки, зумовлює пошук нових проявів економічної ідентичності й забезпечення економічної стабільності країн у світовому масштабі. Глобалізація (від англ. «globe» – земна куля) – складний, багатогранний процес, який має безліч проявів і багато проблем.

Як відзначив у книзі «Усвідомлення глобалізації. Лексус та Оливкове дерево» відомий американський журналіст Т. Фрідман, глобалізація – це невпинна, безжалісна інтеграція ринків, національних держав і технологій до фантастичного рівня, який уможливорює швидший, глибший та дешевший, ніж будь-коли, рух індивідуумів, корпорацій і національних держав до світової спільноти й зворотний їй рух до індивідуумів, корпорацій і націй-держав. Провідною ідеєю, на його думку, є вільноринковий капіталізм – чим розкутішими будуть ринкові сили, тим ефективнішою і процвітаючою буде економіка [1, 9].

На нашу думку, явище глобалізації справляє домінуючий вплив на розвиток будь-якої держави. З одного боку, через поширення інновацій у