

О. В. Борисюк, О. В. Стащук
Східноєвропейський національний
університет імені Лесі Українки

ВИКОРИСТАННЯ ІНСТРУМЕНТІВ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ГРУЗІЇ У СИСТЕМІ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ: ДОСВІД ДЛЯ УКРАЇНИ

© Борисюк О. В., Стащук О. В., 2017

Проаналізовано особливості адміністрування податків Грузії з метою використання такого досвіду у вітчизняних умовах. Наведено етапи реформування економіки Грузії, види податків після проведення економічних реформ; охарактеризовано податкове законодавство; визначено права платників податків; перераховано основні функції, які виконує податковий омбудсмен Грузії та податкові органи.

Ключові слова: адміністрування податків, Податковий кодекс Грузії, камеральна перевірка, виїзна перевірка, податковий омбудсмен Грузії.

O. V. Borysiuk, O. V. Stashchuk
Lesya Ukrainka East European National University

USE OF INSTRUMENTS OF TAX ADMINISTRATION OF GEORGIA IN SECURITY TAX: EXPERIENCE FOR UKRAINE

© Borysiuk O. V., Stashchuk O. V., 2017

New Internal Revenue Code of Georgia has come into force since 1 January 2011. It is a unified document, which has united the old Revenue and Customs Codes; while the Custom Code has been annulled since the day the new Revenue Code came into force. The new Revenue Code had the aim to increase the trust to the tax system and tax administration of Georgia in the way of improving the communication between taxpayers and tax bodies, to protect taxpayers' rights, to improve the effectiveness of administration and harmonization of the legislation of Georgia with the better international tax practice and directives of EU. In general, the system of tax administration is simplified and improved; it offers taxpayers a wide range of electronic services.

So, considering the peculiarities of administrating of fiscal policy, we can emphasize the following points:

1. By 2004 Georgia had high tax rates, a complicated system that caused corruption, “kickbacks” for the return of VAT, tax subsidies in the exchange for bribes, “deals” between business and fiscal inspectors, “pressure” on the companies which didn't want to pay “kickbacks”.

2. Georgian government started the reform not with a sudden reduction of rates but with the system of motivation of the employees of the fiscal administration. It was impossible to fire all fiscal inspectors, as it had been done with State Motor Vehicle Inspectorate. That's why the aim of the government was to change their mentality in the way of rebuilding the motivation system.

3. The changes of Fiscal Law started in 2005 with the adoption of the new tax code and the law about tax amnesty. The reform was done in three stages. The main achievement of the first stage (2005–2006 years) became the reduction of the amount of taxes from 22 to 7, simplification of procedures and enlargement of fiscal base. They reduced only some tax rates, the most – social due – from 33 to 20 %.

4. On the later stages (2007–2009 and 2010–2011) the rates were reduced radically. In 2008 social due was joined with the tax for income of a physical entity, and the joint rate was reduced from 32 % firstly to 25 % and then to 20 % in 2009. Also in 2008 they reduced the rate of tax for income from 20 % to 15 %, and in 2009 they reduced the tax for dividends and per cents from 15 % to 5 %. Besides they introduced 100 % amortization of capital investments with a possibility to reflect losses during 5 years.

It is reasonable to use the experience of tax administrating of Georgia in national conditions, however it is worth regarding the fact that unlike Ukraine, during the performing of reforms including tax field, Georgian authorities had and still have a great trust of population that allowed it to take very strict actions. Meanwhile from Georgian experience we should pay a special attention to reducing tax load on the work from an employer that gives an opportunity to take out hidden incomes from shadow economy and correspondently to increase GDP, that in its turn promotes enlarging tax funds into the state budget and unshadowing the economy.

Key words: tax administration, Revenue Code of Georgia, cameral check, outsourced inspection, tax ombudsman of Georgia.

Постановка наукової проблеми та її значення. Протягом останніх років для економіки України характерна нестабільність та незбалансованість фіскального тиску. Методи збору податків та система контролю за їх сплатою не дають змогу у повному обсязі наповнити дохідну частину бюджету. Водночас досвід інших країн показує приклади вдалого розвитку бюджетно-податкових систем. Таким прикладом, зокрема, є процес реформування податкової системи у Грузії.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичні та практичні аспекти реформування податкової системи досліджували як зарубіжні, так і вітчизняні науковці. Так, у зарубіжній практиці це такі вчені-економісти, як: С. Аткинсон, Д. Боден, С. Брю, Л. Ебріл, М. Кін, К. Макконнелл, Н. Манків, Р. Харис та ін. В Україні це питання вивчали: В. Андрущенко, В. Валігура, В. Вітлінський, В. Вишневський, О. Десятнюк, А. Дрига, Д. Дяковський, Т. Єфименко, Ю. Иванов, В. Кміть, А. Крисоватий, І. Луніна, Н. Малиш, В. Мельник, В. Опарін, А. Пислиця, П. Сидор, Л. Сідельникова, І. Таранов, Л. Ткачик, В. Федосов, К. Швабій, Ф. Ярошенко та ін.

Мета роботи – поглибити теоретичні засади реформування податкової системи Грузії та визначити можливості використання зазначеного досвіду щодо вітчизняної податкової системи.

Виклад основного матеріалу й обґрунтування отриманих результатів дослідження. Процеси економічних перетворень, що відбуваються в Україні та пов'язані із податковою політикою держави, спричиняють вироблення нових механізмів забезпечення податкової безпеки. Податкова безпека повинна сформувати умови для найефективнішої співпраці між суб'єктами підприємницької діяльності та фіскальними органами.

Відсутність в Україні чітких методик щодо досягнення податкової безпеки вимагає запозичення досвіду успішного проведення податкової реформи в інших країнах. Одним з найцікавіших прикладів проведення успішної податкової реформи є Грузія.

За роки незалежності Грузія набула величезного економічного досвіду (як позитивного, так і негативного), який значною мірою сформувався під дією не тільки економічних і соціальних факторів, але й політичних. Основні етапи економічного розвитку Грузії показано на рис. 1.

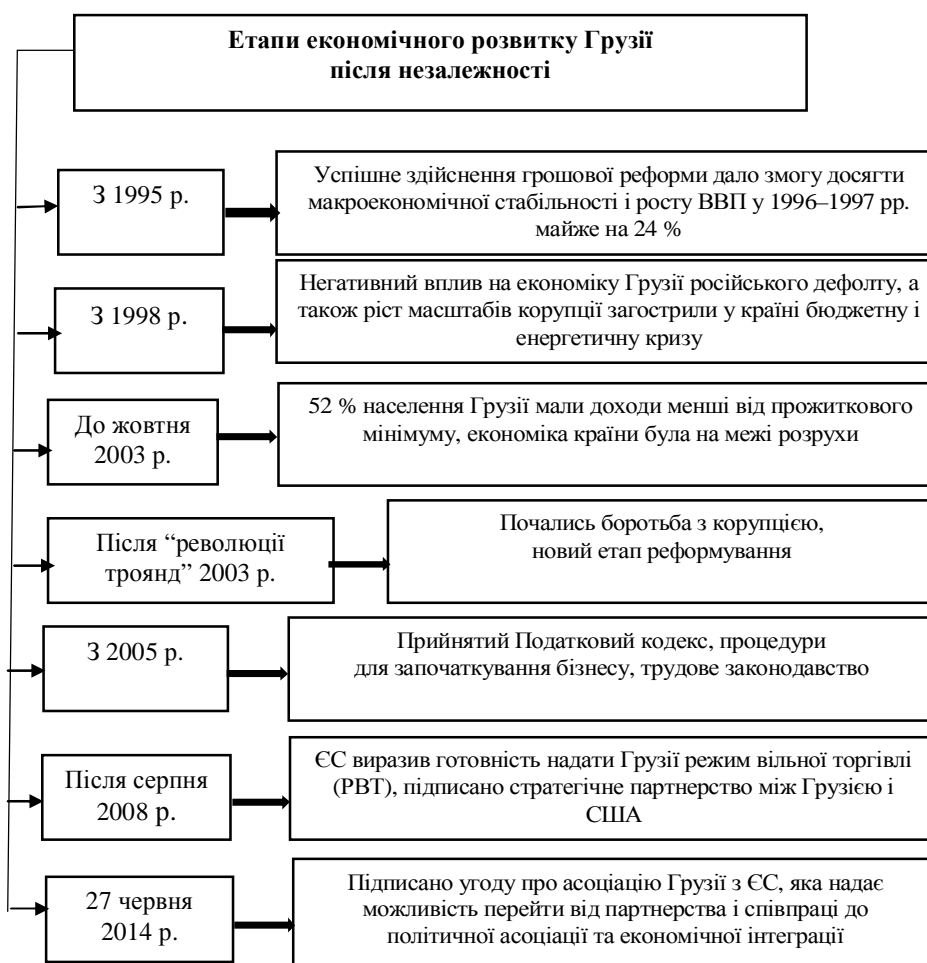


Рис.1. Етапи реформування економіки Грузії*

*Власна розробка на основі систематизації джерела [7].

Новий податковий кодекс вступив у силу з 1 січня 2011 р. Це уніфікований документ, який об'єднує старий податковий і митний кодекси; митний кодекс був анульований з дня набрання чинності нового Податкового кодексу. Новий Податковий кодекс має на меті зростання довіри до податкової системи та податкової адміністрації Грузії за допомогою поліпшення комунікації між платниками податків і податковими органами, захищеність прав платників податків, поліпшення дієвості адміністрування і гармонізації законодавства Грузії до кращої міжнародної податкової практики та директив ЄС [5, с. 26].

В результаті реформування кількість податків скоротилась із 22 до 5 державних і одного місцевого (рис. 2).

Розглянемо особливості адміністрування податкової системи Грузії як одного із елементів податкової безпеки.

Під податковою безпекою вважається підсистема національної безпеки держави. Це стан податкової системи, за якого забезпечується гарантований захист і гармонійний розвиток всієї податкової системи держави, можливість податкових інструментів захищати національні інтереси держави, підтримувати соціально-економічну стабільність суспільства, а також формувати достатньо фінансових ресурсів для держави і місцевого управління, успішно протистояння існуючим загрозам податкової системи [8].

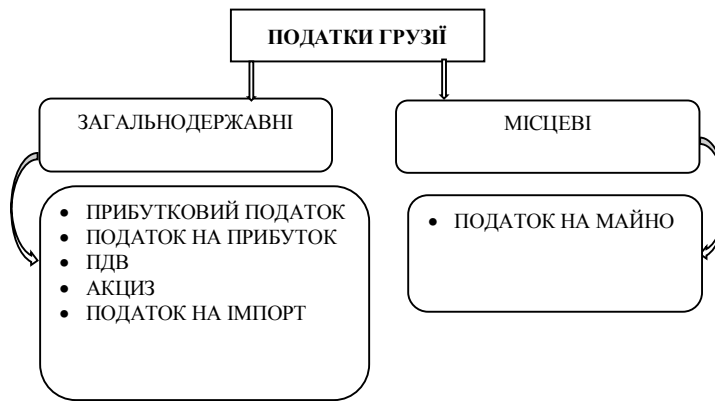


Рис. 2. Податки Грузії після проведення економічних реформ*

*Власна розробка на основі систематизації джерела [7].

Податкове законодавство Грузії складається з Конституції Грузії, міжнародних договорів і угод, Податкового кодексу та прийнятих відповідно до нього підзаконних нормативних актів.

Платником податку в Грузії є особа, на яку покладається обов'язок із сплати встановлених законодавством податків. Платник податків має право брати участь у податкових відносинах через свого законного чи уповноваженого представника. Особиста участь платника податків у податкових відносинах не позбавляє його права мати представника так само, як участь представника не позбавляє його права брати участь у зазначених відносинах особисто. До того ж до податкового агента зараховують особу, що в установлених законодавством випадках і в установленому порядку повинна виконати податкове зобов'язання платника податків. Основні права платників податків у Грузії показано на рис. 3.

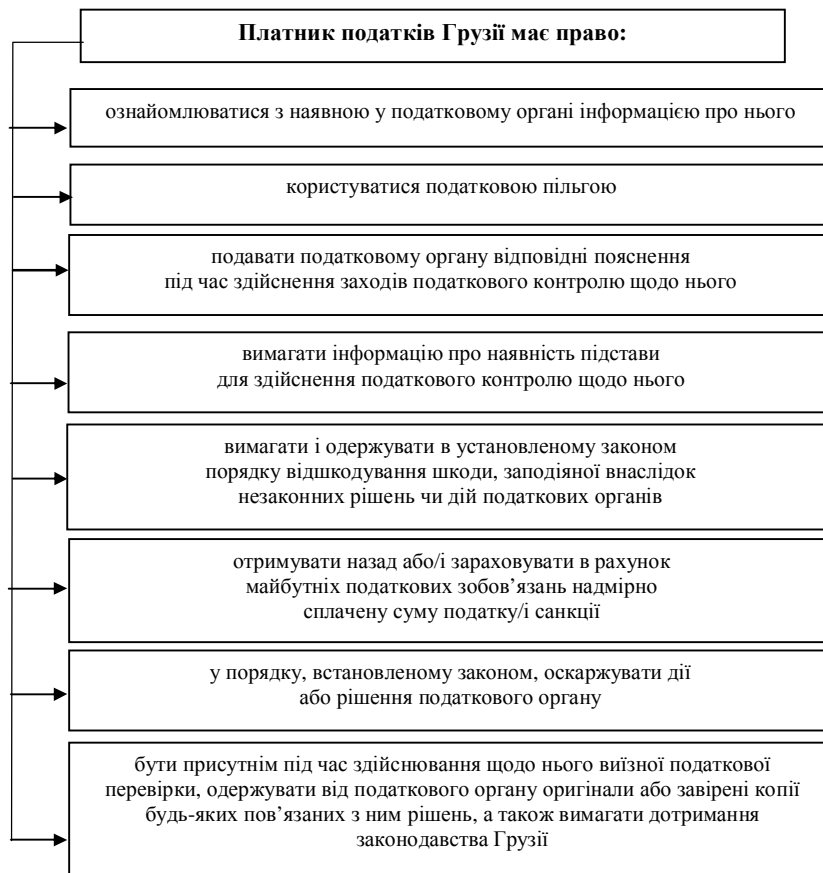


Рис. 3. Основні права платників податків у Грузії*

*Власна розробка на основі систематизації джерела [7].

Наступним важливим суб'єктом податкових відносин Грузії є податковий омбудсмен. У своїй діяльності податковий омбудсмен керується Конституцією Грузії, іншими законами Грузії, міжнародними договорами та угодами Грузії, загальновизнаними принципами і нормами міжнародного права. Він також має право отримувати від податкового органу роз'яснення з питань, пов'язаних із заявами або скаргами платників податків. У разі виявлення факту порушення прав платників податків податковий омбудсмен звертається до відповідного органу та дає рекомендації про заходи щодо відновлення вказаних прав. До того ж він має право не видавати інформацію про факти, довірені йому як захиснику прав платників податків.

Основні функції податкового омбудсмена показані на рис. 4.

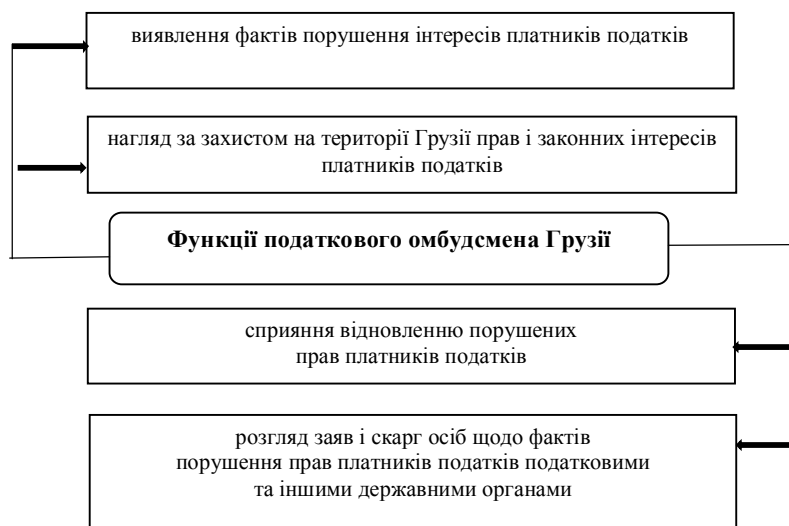


Рис. 4. Основні функції, які виконує податковий омбудсмен Грузії*

*Власна розробка на основі систематизації джерела [7].

Звіт податкового омбудсмана повинен містити загальні оцінки, висновки та рекомендації з приводу забезпечення в країні прав і свобод платників податків.

При здійсненні прав і виконанні обов'язків, встановлених податковим законодавством, з метою сприяння відносинам з податковим органом платник податків має право користуватися послугами особистого податкового радника.

Особистим податковим радником є співробітник податкового органу, який надає платнику податків послуги, передбачені договором. Послуги особистого податкового радника не передбачають визначення розміру суми податкового зобов'язання платника податків. Відносини між платником податків і особистим податковим радником, порядок і умови користування послугами особистого податкового радника, межі та види послуг визначаються договором, укладеним між платником податків і податковим органом.

Податковими органами Грузії є Служба доходів і до її складу входять структурні одиниці, визначені Міністром фінансів Грузії. У Грузії податковий контроль здійснюють податкові органи Грузії, крім випадків, коли Податковим кодексом цю правомочність надано іншим органам. Податкові органи у межах своєї компетенції і в установленому законодавством Грузії порядку мають такі функції (рис. 5).

Податковий контроль в Грузії здійснюється тільки податковими органами. Іншим контролюючим і правоохоронним органам забороняється здійснювати податковий контроль діяльності осіб, якщо Податковим кодексом не передбачено інше [1].

Видами податкового контролю є поточний контроль і податкова перевірка. Податковий контроль здійснюється без наказу судді, за винятком випадків, прямо передбачених Податковим кодексом Грузії.

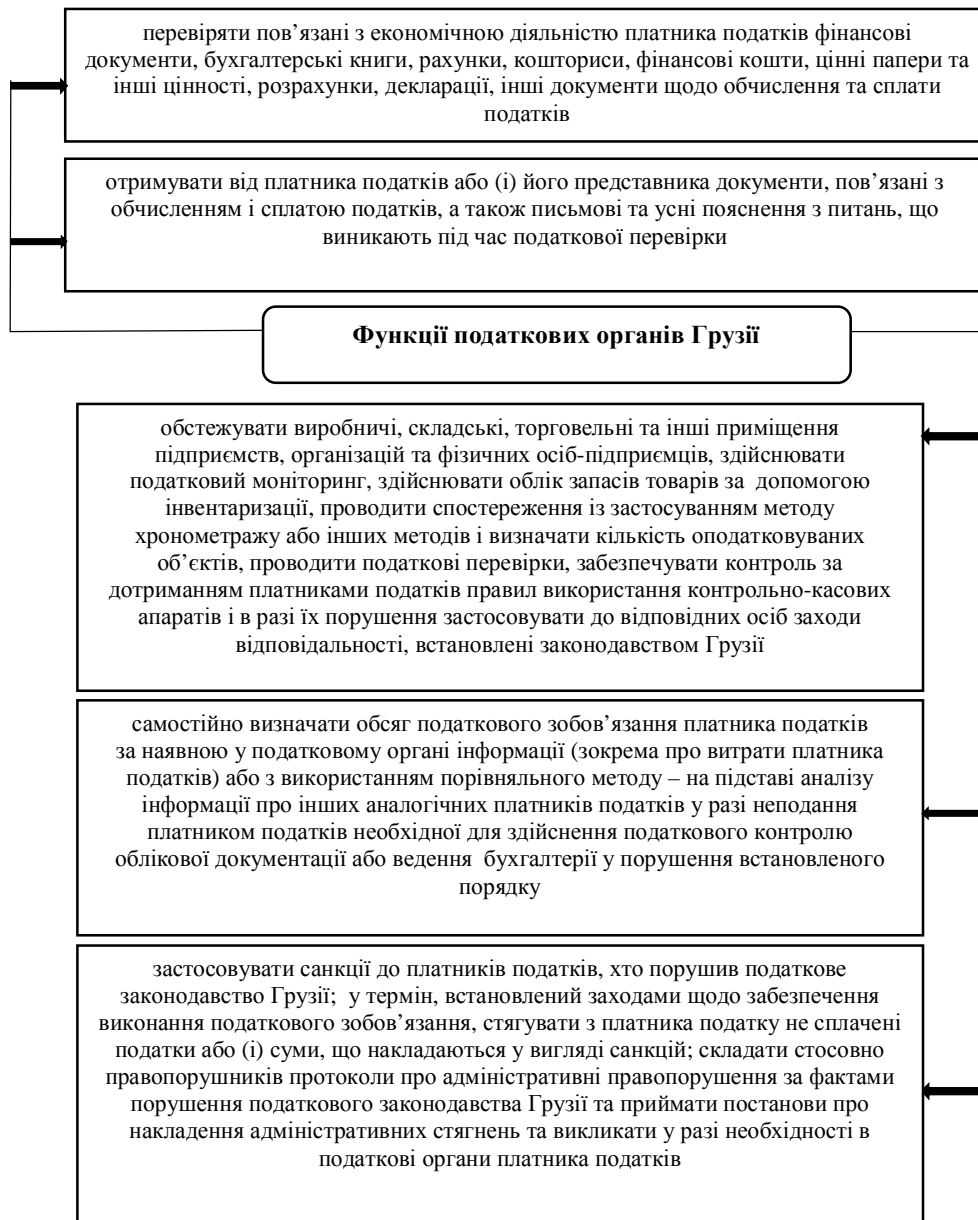


Рис. 5. Основні функції, які виконують податкові органи у Грузії*

*Власна розробка на основі систематизації джерела [7].

Поточний контроль в Грузії здійснюється у робочі години або (і) в процесі фактичної роботи цієї особи. Особа має право бути присутньою під час проведення здійснюваних щодо неї процедур поточного контролю. У випадках, передбачених податковим законодавством, про результати процедур поточного контролю складається протокол, який підписують уповноважена особа податкового органу, що здійснює процедури поточного податкового контролю, і платник податків або його представник, а також інші особи, які брали участь у цих процедурах. У разі відмови особи від підписання протоколу, у протоколі робиться відповідний запис. Порядок здійснення процедур поточного контролю визначається міністром фінансів Грузії.

Податкова перевірка в Грузії може бути камеральною та виїзною.

Так, камеральна податкова перевірка проводиться на підставі наказу уповноваженої особи податкового органу з конкретного питання. Під час проведення камеральної податкової перевірки податковий орган має право у порядку, встановленому Податковим кодексом, вимагати подання облікової документації або інформації, пов'язаної з оподаткуванням. Камеральна податкова перевірка проводиться без виїзду на місце діяльності особи, на підставі наявної у податковому

органі інформації, пов'язаної з оподаткуванням особи, а також пояснень, отриманих у платника податків, і аналізу облікової документації. Якщо виявлені в результаті камеральної податкової перевірки помилки зумовлюють зміну сум податку, уповноважена особа, яка здійснює камеральну податкову перевірку, складає акт про податкову перевірку [4, с. 74].

Виїзна податкова перевірка проводиться за рішенням уповноваженої особи податкового органу. Не менш ніж за 10 робочих днів до початку перевірки платника податків надсилається повідомлення у письмовій або електронній формі. Перевірка повинна розпочатися не пізніше 30 днів з дня вручення повідомлення платнику податків. Якщо у зазначений термін перевірку почати не вдалося, повідомлення визнається таким, що втратило силу. Виїзною податковою перевіркою може проводитися повна або тематична перевірка діяльності платника податків. Виїзна податкова перевірка може включати також процедури поточного контролю діяльності платника податків. Термін виїзної податкової перевірки не може перевищувати трьох місяців. У разі необхідності, за погодженням з начальником Служби доходів, цей термін може бути продовжений додатково, але не більше ніж на два місяці.

Уповноважена особа податкового органу має право вимагати надання в належний спосіб засвідчених копій облікової документації, пов'язаної з податковим зобов'язанням, або інформації, пов'язаної з оподаткуванням, а в разі невиконання зазначеної вимоги платником податку вилучити оригінали зазначених документів, які після закінчення податкової перевірки повертаються платнику податків. У разі вилучення документації оформляється протокол про вилучення.

Також податковим законодавством Грузії передбачена невідкладна виїзна податкова перевірка.

Податковий орган зобов'язаний протягом 48 год після початку невідкладної виїзної податкової перевірки звернутися до суду за отриманням дозволу на проведення виїзної податкової перевірки. При цьому податковий орган має право поширити на майно платника податків податкову заставу/ іпотеку, незалежно від того, чи є у нього податкова заборгованість.

До того ж грузинами ще в 2007 р. була запроваджена система електронної подачі податкової звітності. Податкові перевірки почали здійснювати на основі системи обліку ризиків, що ґрунтувалася на чітких критеріях. З 2011 р. під податкові перевірки підпадали тільки підприємства з високим ризиком ухиляння від сплати податків.

Загалом система адміністрування податків спрощена і вдосконалена; вона пропонує платникам податків широкий спектр електронних послуг.

У Грузії не оподатковуються доходи від приросту капіталу, успадкування і передачі майна, також скасований соціальний податок.

Описуючи сценарії розвитку економіки Грузії до 2020 р фахівці виділяють сценарій, що ґрунтується на збереженні економічної політики стимулювання споживання. До того ж імплементація антимонопольного регулювання сприятиме розвитку конкуренції в країні. Разом з відмовою від неформального втручання у бізнес, що неодноразово чітко було заявлено лідерами "Грузинської мрії", демонополізація економіки Грузії стане сильним поштовхом для розвитку бізнесу.

Висновки та перспективи подальшого дослідження. Отже, враховуючи особливості адміністрування податкової системи, можна виділити такі моменти:

1. До 2004 р. Грузія мала високі податкові ставки, складну систему, що спричиняла корупцію, "відкати" за повернення ПДВ, податкові пільги в обмін на хабарі, "договорняки" між бізнесом та податковими інспекторами, "наїзди" на компанії, які не хотіли платити відкати.

2. Реформу грузинський уряд розпочав не з різкого зниження ставок, а із системи мотивації працівників податкової служби. Миттєво звільнити усіх податкових інспекторів, як це було зроблено із працівниками ДАІ, було неможливо. Тому уряд змінив їхню ментальність, перебудувавши систему мотивування. Зміни податкового законодавства розпочалися уже в 2005 р. з прийняття нового Податкового кодексу, а також Закону про податкову амністію.

3. Зміни податкового законодавства розпочалися вже у 2005 р. з прийняттям нового Податкового кодексу, а також Закону про податкову амністію. Реформа відбувалася у три етапи.

Головними досягненнями першого етапу (2005–2006 рр.) стало скорочення кількості податків з 22 до 7, спрощення процедур та розширення податкової бази. Були знижені тільки деякі податкові ставки, найбільше соціальний внесок – з 33 до 20 %.

4. На пізніших етапах (2007–2009 і 2010–2011 рр.) ставки знижували радикально. У 2008 р. соціальний внесок був об'єднаний із податком на доходи фізичних осіб, а об'єднану ставку знижено спочатку з 32 до 25 %, а потім до 20 % у 2009 р. Також у 2008 р. була знижена ставка податку на прибуток з 20 до 15 %, а в 2009 р. знижено податок на дивіденди та проценти з 15 до 5 %. Крім того, була запроваджена стовідсоткова амортизація капітальних інвестицій з можливістю відображати збитки впродовж п'яти років. Зміни податкового законодавства розпочалися вже у 2005 р. з прийняттям нового Податкового кодексу, а також Закону про податкову амністію.

Використаний досвід адміністрування податків Грузії доцільно використовувати у вітчизняних умовах, проте варто зважити на той факт, що на відміну від України, під час проведення реформ, зокрема у податковій сфері, грузинська влада користувалася й користується великою довірою населення, що дало змогу останній застосовувати доволі жорсткі заходи. До того ж особливо заслуговує на увагу зменшення податкового навантаження на працю з боку роботодавця, яке дає змогу вивести приховані доходи з тіньової економіки і відповідно збільшити ВВП, що, своєю чергою, сприяє збільшенню податкових надходжень до бюджету держави та детінізації економіки.

1. Аревадзе Н., Бурдули В. Региональные факторы роста уровня занятости и их влияние на экономическое развитие (на примере Грузии) [Электронный ресурс] // Кавказ и глобализация. – 2010. – Вып. 1. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru>. 2. Берулава Д. В. Конкурентоспособность человеческих ресурсов: опыт Грузии // Кавказ и глобализация. – 2010. – Т. 4, Вып. 1–2. – С. 114–124. 3. Борисюк О. В. Самооподаткування в Україні: історичні витоки та проблеми адміністрування / О. В. Борисюк // Глобальні та національні проблеми економіки. – Вып. № 10. – 2016. – С. 745–750. 4. Борисюк О. В. Система адміністрування податків України та напрямки її вдосконалення / О. В. Борисюк, К. С. Оліферчук // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2016. – Вып. 2 (02). – Дніпропетровськ, 2016. – С. 70–74. 5. Буракова Л. Почему у Грузии получилось / Л. Буракова. – М. : Юнайтед Пресс, 2011. – 271 с. 6. Грузия: Благоприятность условий ведения бизнеса [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://russian.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/georgia/>. 7. Налоговый кодекс Грузии № 692-вс от 22.12.2004 г. // Российский налоговый портал [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic289919>. 8. Цвилий-Букланова А. А. Налоговый контроль в системе обеспечения налоговой безопасности государства : автореф. дис. ... канд. юр. наук. : 12. 00. 14 / А. А. Цвилий-Букланова. – Челябинск, 2011. – 32 с.