

ПРИНЦИПИ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗІВ ТА ЇХ РЕАЛІЗАЦІЯ В УКРАЇНІ

Анна Пислиця,
старший викладач
кафедри фінансів
ДВНЗ «Київський
національний
економічний
університет імені
Вадима Гетьмана»

У статті запропоновано принципи адміністрування акцизів та проаналізовано, як вони реалізовані в Україні. За результатами дослідження сформульовано пропозиції з удосконалення практики адміністрування акцизів з метою приведення дій податкових органів у відповідність до зазначених принципів.

Питання виділення принципів адміністрування податків недостатньо розроблене у фаховій літературі. Серед науковців, що досліджували цей аспект адміністрування податків слід відмітити Ю. Коваленко [1], С. А. Корнієнко [2], Т. Н. Корнієнко [2], М. Мурашко [1], Т. Л. Томнюк [3, 4], В. А. Хочуєва [5, 6]. Більшість авторів пропонують принципи податкового адміністрування, проте бракує досліджень щодо дотримання цих принципів на практиці, порушення яких і призводить до зниження ефективності податків.

Метою статті є визначити принципи адміністрування акцизів та дослідити, як вони реалізуються в Україні.

З огляду на правову природу податків, адміністрування акцизів має здійснюватися, передусім, на основі юридичного закріплення норм. Отже, принцип законності є визначальним принципом адміністрування. Працівники податкової служби мають діяти об'єктивно, відповідно до норм чинного законодавства. Даний принцип часто не реалізується в Україні. Так, наприклад, систематично порушується норма законодавства про заборону відмовляти платнику у прийнятті податкової декларації, зокрема через показники цієї декларації. На практиці платнику не просто здати декларацію, яка містить від'ємне значення з податку на прибуток підприємств або суму ПДВ, задекларовану до відшкодування. Незважаючи на те, що вищезазначена забороняюча норма існувала у Законі № 2181 з 2003 по 2010 рік, у приміщенні ДПІ можна було побачити оголошення такого змісту: «Платникам, в деклараціях яких рядок такий-то має від'ємне значення (тобто задекларовані

збитки щодо податку на прибуток підприємств – *прим. авт.*), або заповнений рядок такий-то (тобто задекларовано бажання отримати бюджетне відшкодування ПДВ грошовими коштами – *прим. авт.*) перш, ніж подавати декларацію, треба підійти до свого інспектора для отримання відмітки, без якої звітність не буде прийнято». У свою чергу, камеральний інспектор отримував вказівку не ставити таку відмітку, якщо платник не погоджується «покращити» звітні показники. Трохи згодом податківці стали пропонувати платнику компроміс, який однаке законним також не назвеш, оскільки платника фактично спонукали порушувати податкове законодавство: пропонувалось здати декларацію з «правильними» цифрами, а потім подати уточнюючий розрахунок з фактичними даними. Таким способом досягалося покращення звітних показників про роботу податкової служби, що певним чином характеризує не тільки ступінь дотримання принципу законності в Україні, але й достовірність звітів про досягнуті результати.

Також не зовсім зрозумілим з огляду не лише на законність, а й на ефективність, є спосіб, яким податківці намагаються примусити платників подавати звітність. Нагадаємо, що їх передбачено три: 1) особисто (в паперовому або електронному варіанті), 2) поштою, 3) в електронному вигляді через засоби зв'язку. Якщо в 2007 році, під час запровадження електронної подачі документів, податківці намагалися масово залучити до такого способу платників, безкоштовно розповсюджуючи серед них відповідне програмне забезпечення (яке, до речі, потім стало плат-

ним, і недешевим!). Складається враження, що дбали не про зручність для платників, а про отримання прибутків фірмами-постачальниками такого програмного забезпечення – *прим. авт.*), то у 2010 році намітилася протилежна тенденція: негласно повідомлялося, що непогано було б здати хоча б одну декларацію за рік у паперовому вигляді. Відмітимо, що подача декларації безпосередньо до податкового органу означає вистоювання у черзі протягом 5-6 годин, що є неприпустимим і нерациональним за сучасного стану розвитку техніки та технологій. Цим, до речі, порушується і один із наступних принципів адміністрування – принцип зручності для платника.

Порушенням принципу законності є також «умовляння» податковим інспектором платника податків не реєструватися платником ПДВ, попри наявність законодавчо встановленого права на добровільну реєстрацію.

Другим принципом адміністрування акцизів ми вважаємо принцип гнучкості, який полягає в тому, що, не зважаючи на те, що в основі дій податківців лежить законодавство, особи, що займаються адмініструванням, повинні вміти приймати самостійні рішення в межах наданих їм повноважень; подавати інформацію про необхідність внесення змін у законодавство, яке не повинно сприйматися як догма. До речі, у розвинутих країнах стабільність процесів податкового адміністрування на макрорівні дозволила замість директивних вказівок з макрорівня поступово перейти до самостійного прийняття рішень податкового адміністрування на мікрорівні [7, с. 32]. В Україні є намагання реалізувати цей принцип на практиці. Так, зокрема, ДПІ систематично подають вищестоящим податковим органам пропозиції з удосконалення законодавства. І це доцільно, оскільки кому, як не безпосереднім виконавцям знати проблеми реалізації законодавства на практиці. Однак законодавчі органи не завжди зважають на такі пропозиції, що, напевно, і є причиною формального підходу при їх підготовці працівниками ДПІ.

Третій принцип адміністрування акцизів (проголошений ще Адамом Смітом) – принцип зручності для платника. У частині строків подання дек-

ларації та сплати податків, які визначені на законодавчому рівні, цей принцип, на нашу думку, реалізований. Платнику надається достатньо часу на оформлення декларацій і перерахування коштів до бюджету. Проте наведені вище приклади свідчать про порушення цього принципу, відповідно потребує подальшого вдосконалення рівень технічної організації на основі електронного способу подання документів.

Не менш важливим з огляду на фіскальну ефективність акцизів є розумне застосування принципу всеохопюваності. З одного боку, принцип обов'язковості оподаткування обумовлює необхідність охоплення в процесі адміністрування усіх платників акцизів. Однак не доцільно реєструвати як платників ПДВ всіх суб'єктів господарювання, оскільки, по-перше, надходження від дрібних платників до бюджету можуть не покрити витрати на їх адміністрування, а, по-друге, саме дрібні платники ПДВ, як правило, втягуються у схеми ухилення від сплати податків великими платниками. Тому пріоритетним з цих позицій є охоплення обліком та контролем саме великих платників. Крім того, враховуючи масштаби ухилення від сплати податків в Україні, слід вводити більш жорсткі умови реєстрації платників. З цих позицій, не логічною є реєстрація платників єдиного податку як платників ПДВ, оскільки метою розвитку малого бізнесу є самозайнятість, яка проявляється переважно у наданні побутових послуг кінцевим споживачам – населенню, яке, не будучи платниками ПДВ, на відміну від більшості підприємств, є байдужим до підтвердження податкового кредиту з ПДВ.

Що стосується обслуговування платників, то ним мають бути охоплені як потенційні або майбутні платники (масово-роз'яснювальна робота), так і вже існуючі (надання відповідей на запити платників – податкових консультацій). Від ступеня охоплення масово-роз'яснювальною роботою якомога більшої кількості суб'єктів залежить реалізація й інших складових податкового адміністрування.

П'ятим принципом адміністрування акцизів є принцип відповідності стратегічним цілям оподаткування, задекларованим у податковій доктрині держави.

Ми приєднуємося до авторів, які підкреслюють необхідність відповідності адміністрування податків податковій доктрині. Однак постає питання, чи є в Україні податкова доктрина¹? Відомими є лише ряд концепцій реформування податкової системи, що пропонувалися різними урядами [9, 10]. Слід відмітити, що на даний час в Україні не існує офіційно затвердженої концепції реформування податкової системи, оскільки остання [10] була скасована Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 09.06.2010 № 1313-р «Про визнання таким, що втратило чинність, Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 р. № 1612» [11].

Отже, на нашу думку, адміністрування акцизів має відповідати тим стратегічним цілям, які ставить держава у сфері акцизного оподаткування. Відповідно адміністрування універсальних та специфічних акцизів матиме свої особливості. Незважаючи на відсутність податкової доктрини, українські високопосадовці час від часу оголошують певні орієнтири акцизного оподаткування. Ми спробували ув'язати проголошені цілі з певними діями адміністративного характеру (табл. 1).

Усі зазначені у табл. 1 процедури регламентовані законодавством, проблема полягає у їх виконанні. Якість адміністрування впливає на досягнення стратегічних цілей, відповідно недовиконання функцій в рамках кожної складової адміністрування податків ставить під загрозу досягнення мети. Так, неповнота обліку платників, з урахуванням встановлених меж, знижує фіскальну ефективність. З іншого боку, не взяті на податковий облік платники випускають продукцію, яка йде на ринок, а це несе у собі елемент позитиву, зокрема щодо реалізації мети стимулювання розвитку виробництва.

Що стосується обліку податкових надходжень, то пусті клітинки (табл. 1) свідчать, що ця складова має суто технічний характер і не впливає на досягнення мети.

Таким чином, у процесі адміністрування активними діями можна досягти переважно фіскальної мети, регулю-

ючи ж можливості акцизів закладаються в законодавстві через визначення ставок і пільг, а під час адміністрування підтримуються відсутністю безпідставного втручання податківців у господарську діяльність платника. Отже, необхідно чітко розуміти, що можна вдосконалити по складовим адміністрування акцизів у межах існуючого законодавства саме в процесі адміністрування через прийняття управлінських рішень, і які зміни варто внести до законодавства, щоб закласти підвалини для реалізації фіскального та регулюючого потенціалу акцизного оподаткування. Часто пропозиції, що зустрічаються в літературі, пов'язані зі зміною законодавства, а не власне адміністрування податків.

2. Перша та третя мета податкової політики сформульовані відповідно до Концепції реформування податкової системи України [9], якою передбачалося збільшення частки акцизного збору в дохідній частині бюджету та посилення його регулюючого впливу на ціноутворення на ринку товарів, шкідливих для здоров'я населення, з метою зменшення їх обсягу споживання.

Насамкінець, розглянемо принцип ефективності – видатки на адміністрування не повинні перевищувати отримані надходження. В умовах сьогодення запропонований А. Смітом принцип не доречно трактувати як орієнтацію на мінімізацію видатків, зараз така постановка питання не розкриває змісту цього принципу, оскільки така економія може не призвести до позитивних наслідків (серед негативних наслідків зменшення оплати праці та видатків на здійснення діяльності – збільшення корупційних проявів, втрата висококваліфікованих кадрів). Даний принцип слід розуміти як забезпечення максимально можливих надходжень у рамках чинного законодавства при необхідному для цього рівні витрат фінансових, кадрових ресурсів та часу.

На фіскальну та економічну ефективність податків мають вплив витрати, пов'язані з організацією процесу їх справляння (табл. 2). Йдеться як про витрати держави на утримання відповідних органів, так і витрати платників,

¹ Доктрина (лат. *doctrina* – вчення) – наукова або філософська теорія, політична система, керівний теоретичний або політичний принцип або нормативна формула [8, с. 223].

Відповідність управлінських дій меті податкової політики

Складові адміністрування податків	Мета податкової політики		
	Забезпечення повноти надходжень ПДВ і акцизного податку	Стимулювання розвитку виробництва	Зменшення споживання шкідливих для здоров'я людей та довкілля товарів (алкоголь, тютюн, нафтопродукти)
Облік платників	1. якомога повне виявлення потенційних платників ПДВ і АП (по АП – тіньові виробники, по ПДВ – перевірка обсягу оподатковуваних операцій, з метою встановлення, чи досяг платник порогу, що зобов'язує його зареєструватися платником ПДВ). 2. по ПДВ – встановлення обґрунтованого з огляду на ефективність порогу оподаткування.		
Облік податкових надходжень			
Консультаційне обслуговування платників	Робота з великими платниками ПДВ та акцизного податку окремо.		Доведення до населення інформації про мінімальні ціни на спиртні напої та тютюнові вироби та обов'язкову наявність акцизних марок. Продаж даних товарів за нижчими цінами свідчить про низьку якість продукції.
Податковий контроль	Запровадження ефективних форм і методів контролю. Зокрема, автоматичні перевірки законності заявлених до відшкодування сум ПДВ. Відбір платників до плану контрольно-перевірочної роботи на основі оцінки ризиків.	Недопущення помилок під час перевірок, що призводять до завищення податкових зобов'язань. Вилучення зайвих сум податків перешкоджає розвитку виробництва.	Виявлення виробників, алкогольна продукція яких не відповідає стандартам якості.
Управління податковим боргом	Інформування контрагентів боржників і громадськості про наявність заборгованості перед бюджетом.	Надання відстрочок і розстрочок платникам, що мають податковий борг.	

Джерело: 1. Складено автором.

понесені ними внаслідок нарахування, сплати або несплати податків. Перша група витрат впливає на фіскальну ефективність. Другий вид витрат характеризує економічну ефективність податків: показує, наскільки негативний вплив здійснює процес справляння податків на платника.

Як свідчать дані іноземних джерел (табл. 2), Україна, порівняно з іншими країнами, характеризується значними витратами часу на сплату податків, перегнавши за цим показником майже вдвічі Росію.

На важливу роль трансакційних витрат у функціонуванні податкового механізму звернули увагу В. П. Вишневський і О. М. Вишневська. ХХ століття характеризувалося прискоренням зростанням урядових витрат, у суму яких входять також достатньо високі витрати на функціонування податкових органів [13, с. 103]. На думку цих авторів, ще більш важливим є те, що у складі витрат на справляння податків прямі витрати на утримання самої податкової адміністрації та інших контролюючих органів – це не самий важливий фактор, і на цій статті значно зекономити не вдасться. Набагато серйознішою є проблема з непрямими витратами платників податків, пов'язаними з обслуговуванням ними процесу розрахунку та сплати податків: на ведення податкового обліку і документації, обробку запитів контролюючих органів, складання і передання звітності [13, с. 103]. Так, за розрахунками американського спеціаліста Дж. Слемрода, саме непрямі витрати щонайменше у п'ять разів перевищують прямі [14, с. 474-475].

З урахуванням зазначеного В. П. Вишневський і О. М. Вишневська роблять висновок, що добре спроектована податкова система має враховувати таку вимогу адміністративно-технічного

характеру, як економічність – тобто податки слід конструювати так, щоб витрати на їх стягнення були якомога меншими у порівнянні з величиною отриманих доходів. Звідси, на думку цих вчених, логічно випливає вимога адміністративної простоти – податки повинні бути, по можливості, простими, зрозумілими, такими, що легко розраховуються і є зручними для сплати, а також принцип первинності бухгалтерського обліку – тобто побудова податкового обліку на базі бухгалтерського [13, с. 104].

Останній обставині Вишневський В.П. і Вишневська О.М. приділяють у сучасних умовах особливе значення. Якщо ця умова не виконується, то:

- по-перше, для окремих специфічних цілей доведеться будувати власні дорогі системи реєстрації та обробки інформації, ефективність яких є досить сумнівною, беручи до уваги те, що кращого інструменту для цих цілей, ніж подвійний запис, ще не винайдено;

- по-друге, різні споживачі інформації (податкова адміністрація, зовнішні інвестори та ін.) не зможуть співставляти дані, надані ним, з тими, які отримують інші, і тоді без спеціальної особистої перевірки буде неможливо встановити, що є правда, а що – вимисел або підтасовка фактів [13, с. 104].

Підсумовуючи, зазначимо, що акцизи, порівняно з іншими податками, в адмініструванні є складнішими, оскільки між носієм податку (кінцевим споживачем) та державою є проміжна ланка – суб'єкт, що перераховує акциз до бюджету, і тому завжди є ризик, що частина сплачених носіями акцизів не потрапить до бюджету. Серед акцизів більш складним та затратним у адмініструванні є, на нашу думку, податок на додану вартість, оскільки він, по-перше, має більше як носіїв податку, так і платників, по-друге, механізм

Таблиця 2

Часові витрати на сплату податків в окремих країнах, годин [12]

	Сплата ПДВ	Сплата усіх податків
Канада	36	119
Німеччина	43	196
Румунія	60	202
Фінляндія	48	269
Словаччина	144	325
Польща	101	418
Росія	192	448
Україна	246	848

Джерело: The Doing Business 2009

справляння універсального акцизу передбачає процедуру бюджетного відшкодування, що потребує особливої пильності та уваги перевіряючих, задля мінімізації незаконного відшкодування. Водночас, зауважимо, що точно обрахувати витрати на адміністрування акцизів складно, оскільки у процесі їх адміністрування задіяні різні підрозділи податкової служби, які, по-перше, займаються не лише цими двома податками, а, по-друге, витрати на утримання цих підрозділів не оприлюднюються (офіційною є лише інформація про видатки на утримання Державної податкової служби взагалі).

У результаті проведеного дослідження можемо зробити такі

ВИСНОВКИ:

1. Адміністрування акцизів повинно відповідати таким принципам: законності, гнучкості, зручності для платника, оптимального поєднання всеохоплюваності та ефективності, відповідності стратегічним цілям, ефективності.

2. Для забезпечення реалізації цих принципів в Україні, пропонуємо:

✓ принцип законності – відмовитися від практики тиску на платника адміністративними методами, з метою покращити звітні показники та забезпечити виконання законодавства щодо обов'язку податківців приймати податкові декларації, незалежно від зазначених у них показників, щодо права платника подавати звітність у будь-який спосіб, дозволений законодавством, щодо права платника сплачувати податки у законодавчо встановлені строки, а не раніше цих строків, за проханням податкових інспекторів, тощо;

✓ принцип гнучкості – враховувати пропозиції низової ланки Державної податкової служби України по удосконаленню законодавства;

✓ принцип зручності для платника – удосконалити та застосовувати електронний спосіб подання документів;

принцип оптимального поєднання всеохоплюваності та ефективності – консультаційним обслуговуванням мають бути охоплені як майбутні потенційні платники, так і вже зареєстровані;

✓ принцип ефективності – раціонально використовувати кадровий ре-

сурс. Перевести частину технічних операцій, що зараз виконуються людьми, у автоматичний режим (особливо це стосується обліку податкових надходжень), а вивільнені кадри спрямувати на ті ланки податкової роботи, які потребують саме людського фактору: щодо податкової служби – це проведення податкових перевірок, консультаційне обслуговування платників.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Мурашко М., Коваленко Ю.* Проблеми дефініцій системи адміністрування податків в Україні / М. Мурашко, Ю. Коваленко // Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. – 2007. - № 4. – С. 32-38.

2. *Корнієнко С. А., Корнієнко Т. Н.* Основи сучасного адміністрування податків / С. А. Корнієнко, Т. Н. Корнієнко // Вісник ДДФА: Економічні науки. Науково-теоретичний журнал. – 2010. – № 1. – С. 112-117.

3. *Томнюк Т. Л.* Дефініція «адміністрування податків»: сутність та специфічні особливості в управлінській діяльності податкових органів / Т. Л. Томнюк // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії. Збірник наукових праць. – 2009. - № 4 (17). – С. 56-62.

4. *Томнюк Т. Л.* Адміністрування податків в Україні: організація та напрямки розбудови [Текст]: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.08 / Т. Л. Томнюк; Тернопільський національний економічний ун-т. - Т., 2009. - 20 с.

5. *Хочуев В.А.* Становление и развитие налогового администрирования в Российской Федерации [Электронный ресурс] : автореф. дис... докт. екон. наук: 08.00.10 / Хочуев Валериан Аулиевич. – М., 2010. – 40 с. – Режим доступа: <http://vak.ed.gov.ru/common/img/uploaded/files/vak/2010/announcements/economich/20-09/KHochuevVA.doc>

6. *Хочуев В. А.* Теоретические основы налогового администрирования : понятия и определения / В. А. Хочуев // Налоговая политика и практика. – 2008. - № 5/1.

7. *Князева О. В., Пономарева Н. В.* Особенности налогового администрирования в государстве с переходной эконо-

номикой / О. В. Князева, Н. В. Пономарева // Финансы. – 2006. – № 6. – С. 31-36.

8. Словник іншомовних слів. За редакцією члена-кореспондента АН УРСР О. С. Мельничука. – К.: Головна редакція УРЕ, 1974. – 776 с.

9. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. № 56-р «Про схвалення Концепції реформування податкової системи».

10. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 р. № 1612 «Про схвалення Стратегії реформування податкової системи»

11. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 09.06.2010 № 1313-р «Про визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 р. № 1612».

12. *Костянтин Кузнєцов*. Криза змусить боротися з офшорами? [Електронний ресурс] // Економічна правда. - 28.04.2009. - Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/49f6bdb2102b5/>

13. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др.; под общ. ред. В. П. Вишневского. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.

14. *Стиглиц Дж. Ю.* Экономика государственного сектора / Пер. с англ. – М.: Изд-во МГУ: ИНФРА-М, 1997. – 720 с.

РІЦПУ