

економікою і соціальною сферою території. Для вирішення цих складних завдань необхідно запровадити державні гарантії фінансового забезпечення виконання місцевими органами влади своїх функцій; внести зміни в структуру міжбюджетних трансфертів, а саме: забезпечити пріоритетність надання цільових субвенцій; збільшити частку субвенцій на соціально-економічний розвиток; сформулювати механізм запровадження конкурсних процедур фінансування місцевих програм.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бажаев О.Г. Межбюджетные отношения в ближайшей перспективе / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://budget/article/83766>.
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pravo.in.ua/lib.html#rz2456>.
3. Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання розподілу міжбюджетних трансфертів (дотацій вирівнювання та коштів, що передаються до державного бюджету) між державним та місцевими бюджетами» від 8.12.2010 р. № 1149 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.kiev.ua.
4. Вишневецька Н.В. Бюджетна політика: регіональний аспект : [монографія] / Н.В. Вишневецька. – Луцьк : РВВ «Вежа» Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2007. – 244 с.
5. Місцеві фінанси : підручник / [за ред. О.П. Кириленко]. – К. : Знання, 2006. – 677 с.
6. Молдован О. Навіщо Україні потрібна децентралізація // Forbes. – 2014. – 26 червня [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://forbes.ua>.
7. Пріоритети впровадження європейських норм місцевого самоврядування в прикордонних районах західних областей України в умовах адміністративно-територіального устрою. Аналітична записка [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/1622/>.
8. Щомісячний моніторинг основних індикаторів бюджетної системи України / Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ibser.org.ua/news/463/>.
9. Самаєва Ю. Імітація бюджетної децентралізації // Дзеркало тижня. – 2014. – 15 серпня [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://gazeta.dt.ua>.

УДК 336.226.33

Сушкова О.Є.

кандидат економічних наук,

доцент кафедри податкової і митної справи

Національного університету державної податкової служби України

Ошуркевич В.В.

магістр факультету економіки та оподаткування

Національного університету державної податкової служби України

СИСТЕМА АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

Стаття присвячена розробці системи адміністрування акцизного податку та дослідженню її структурних складових. Сформульовані основні принципи, а також визначені ресурси, необхідні для ефективного функціонування системи адміністрування акцизного податку. Наведено методи адміністрування акцизного податку, спрямовані на забезпечення високого фіскального результату функціонування системи податкового адміністрування.

Ключові слова: система податкового адміністрування, акцизний податок, принципи податкового адміністрування, методи податкового адміністрування, ресурси податкового адміністрування.

Сушкова Е.Е., Ошуркевич В.В. СИСТЕМА АДМИНИСТРИРОВАНИЯ АКЦИЗНОГО НАЛОГА В УКРАИНЕ

Статья посвящена разработке системы администрирования акцизного налога и исследованию ее структурных составляющих. Сформулированы основные принципы, а также определены ресурсы, необходимые для эффективного функционирования системы администрирования акцизного налога. Приведены методы администрирования акцизного налога, направленные на обеспечение высокого фискального результата функционирования системы налогового администрирования.

Ключевые слова: система налогового администрирования, акцизный налог, принципы налогового администрирования, методы налогового администрирования, ресурсы налогового администрирования.

Sushkova E.E., Oshurkevich V.V. SYSTEM OF EXCISE TAX ADMINISTRATION IN UKRAINE

Article is devoted to the development of the system of tax administration of the excise and the study of its structural components. Formulated the basic principles and identified the resources, which necessary for the effective functioning of the system of excise tax administration. Presented the methods of excise tax administration, those provide the high fiscal result of the system of tax administration.

Keywords: system of tax administration, excise tax, principles of tax administration, methods of tax administration, resources of tax administration.

Постановка проблеми. Розвиток суспільно-економічних відносин вимагає підвищення якісного рівня організації податкової системи, ефективності адміністрування податкових надходжень, спрощення податкового обліку. Реалії сьогодення висвітлюють складну економічну ситуацію в країні, яка проявляється в спаді виробництва, розладі фінансово-кредитної системи та збільшення дефіциту державних коштів. При цьому особливої актуальності набуває

проблема побудови досконалої системи формування доходної частини державного бюджету через ефективне адміністрування податкових платежів, зокрема акцизного податку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичним та практичним питанням акцизного оподаткування приділяється багато уваги в науковій літературі. Серед вітчизняних науковців окремі аспекти справляння та адміністрування акцизного податку

досліджували такі вчені як П.М. Боровик, І.А. Горіна, О.Д. Данілов, В.С. Загорський, П.А. Климець, В.І. Коновалюк, В.І. Коротун, О.В. Покатаєва, І.І. Хлебніківа, В.Ю. Хомутиннік та ін. Дані науковці приділяють багато уваги регулюючим аспектам та проблемам акцизного оподаткування, а також наголошують на необхідності вдосконалення механізму його справляння.

Так, попри велику кількість досліджень окремі проблеми щодо адміністрування акцизного податку і досі залишаються малодослідженими та не вивченими, що обумовлює необхідність подальших досліджень у цьому питанні. Зокрема потребує додаткових досліджень зміст та структура системи податкового адміністрування в частині справляння акцизного податку визначення основних її елементів та характеру взаємозв'язків між ними, загальних принципів та методів адміністрування з метою підвищення ефективності функціонування системи в загалом.

Постановка завдання. Метою дослідження є визначити сутність поняття «система податкового адміністрування», розробити систему адміністрування акцизного податку та визначити основні її складові.

Виклад основного матеріалу дослідження. В Україні проблема наповнення бюджету є однією з найгостріших у системі державних фінансів. Саме ефективний механізм податкового адміністрування є необхідною передумовою повного і своєчасного виконання державного бюджету за податковими надходженнями і запорукою виконання державою завдань, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів. Так як обсяги податкових надходжень значною мірою залежать від ефективності фіскальних органів, то постає необхідність вдосконалення системи адміністрування податків з метою забезпечення певного рівня фінансової стабільності бюджету країни. Але задля вирішення цього завдання необхідним є чітке розуміння сутності поняття «система податкового адміністрування» та визначення її складових і взаємозв'язків між ними.

Податкове адміністрування треба розуміти як процес управління відносинами у податковій сфері, що виявляється через різні напрями діяльності (адміністративні дії, рішення) [1, с. 332]. При цьому слід зазначити, що цей процес реалізується внаслідок виконання певних процедур, регламентованих нормами податкового законодавства, тому має дуже суттєву правову складову. Так, В.М. Мельник зазначає, що адміністрування податків як управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування, ґрунтується на законодавчих та нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила [2].

Автори монографії «Податкова політика України: стан, проблеми, перспективи» [3] наводять таке визначення: «податкове адміністрування – це логічно вибудований, науково обґрунтований процес державного управління податковими відносинами, направлений на максимізацію функцій суспільного добробуту за умови виконання заданого бюджетного обмеження. Управління податковими відносинами здійснюється органами, яким делеговано законодавством повноваженнями в сфері оподаткування. Досягнення поставленої цілі досягається шляхом науково обґрунтованого застосування прийомів, механізмів, принципів, форм і методичних процедур у сфері оподаткування».

На думку П.В. Мельника, Л.Л. Тарантул, З.С. Варналія, зміст адміністрування податків шир-

ший за зміст податкового контролю та є органічною частиною управління податковою системою, внутрішнім фактором її ефективного розвитку [3, с. 236-237]. І.М. Таранов також ототожнює адміністрування і управління оподаткуванням і вважає, що управління оподаткуванням можна визначити як «сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення за допомогою яких органи державної влади та управління скеровують податковий механізм у визначеному законодавством напрямку та координують податкову діяльність при відчутних змінах в економіці та політиці [4]».

Підсумовуючи вище наведено, вважаємо, що податкове адміністрування необхідно розглядати як систему податкових відносин, у процесі яких реалізуються управлінські функції працівників фіскальних органів щодо забезпечення ефективності функціонування цієї системи.

Так, по-перше, податкове адміністрування – це система. Якщо звернутися до загального визначення поняття «система», то слід зазначити, що термін «система» походить від давньогрецького, що в перекладі – «сполучення» і буквально означає ціле, складене з частин. Цей термін використовується у тих випадках, коли «треба охарактеризувати об'єкт, який досліджується або проектується як дещо ціле, складне, і про який неможливо одразу держати просте уявлення». Тлумачний словник В. Даля (середина XIX століття) визначає систему як «план, порядок розташування частин цілого, визначене улаштування, хід чого-небудь у послідовному, доладному порядку [5]». Великий тлумачний словник сучасної української мови трактує дане поняття як сукупність яких-небудь елементів, одиниць, частин, об'єднаних за спільною ознакою, призначенням, або ж будова, структура, що становить єдність закономірно розташованих та функціонуючих частин [6].

Тобто, можна стверджувати, що система адміністрування податків є сукупністю складових елементів, єдність яких дозволяє підвищити ефективність податкової системи через реалізацію управлінських функцій фіскальних органів. При цьому ця система податкового адміністрування, на наше переконання, повинна включати в себе такі елементи та функціональні частини:

- суб'єктів, що здійснюються управлінську діяльність у фіскальних органах;
- об'єкти податкового адміністрування;
- принципи податкового адміністрування;
- ресурси податкового адміністрування;
- методи податкового адміністрування;
- фактори, що впливають на якість функціонування системи податкового адміністрування.

Тому підійдемо до визначення системи адміністрування акцизного податку як до системи взаємопов'язаних елементів, у процесі взаємодії яких відбувається реалізація управлінських функцій працівників фіскальних органів, направлених на забезпечення запланованого надходження акцизного податку до бюджету (рис. 1).

Отже, систему адміністрування акцизного податку можна поділити на дві підсистеми: організаційно-управлінську та функціональну, які пов'язані між собою та обумовлені одна іншою. Функціонування цієї системи регламентується нормативно-законодавчою базою, у межах якої повинні функціонувати всі її елементи. Так, основним нормативним документом, що регламентує порядок справляння акцизного податку в Україні є Податковий кодекс, у Розділі VI якого визначені перелік платників акцизного подат-

ку, склад об'єктів оподаткування, права та обов'язки платників податку, відповідальність за порушення правил акцизного оподаткування, права та обов'язки представників фіскальних органів стосовно справляння акцизного податку тощо [7].

Організаційно-управлінська підсистема адміністрування акцизного податку формулює основну мету функціонування цієї системи та завдання, вирішення яких буде сприяти досягненню визначеної мети, а також принципи, що спрямовані на забезпечення ефективної дії системи адміністрування акцизного податку в збалансованому поєднанні та взаємозв'язку всіх її елементів.

Так, основна мета адміністрування акцизного податку полягає в забезпеченні сплати запланованих надходжень акцизного податку до Зведеного бюджету України, що деталізується в завданнях, які визначають, що такі надходження мають надійти до

бюджету своєчасно, у повному розмірі завдяки ефективному контролю працівників фіскальних органів з метою запобігання та протидії контрабанді. Також функціонування системи адміністрування акцизного податку повинно бути спрямовано на пошук резервів збільшення рівня податкових надходжень з акцизного податку за рахунок розширення бази оподаткування від детінізації економіки.

При цьому з метою підвищення ефективності справляння акцизного податку функціонування системи адміністрування повинно ґрунтуватись на таких принципах:

– *законності*: структура системи адміністрування та характер взаємозв'язків між її елементами визначаються суто нормами податкового законодавства, працівники фіскальних органів мають діяти об'єктивно, відповідно до норм чинного законодавства;

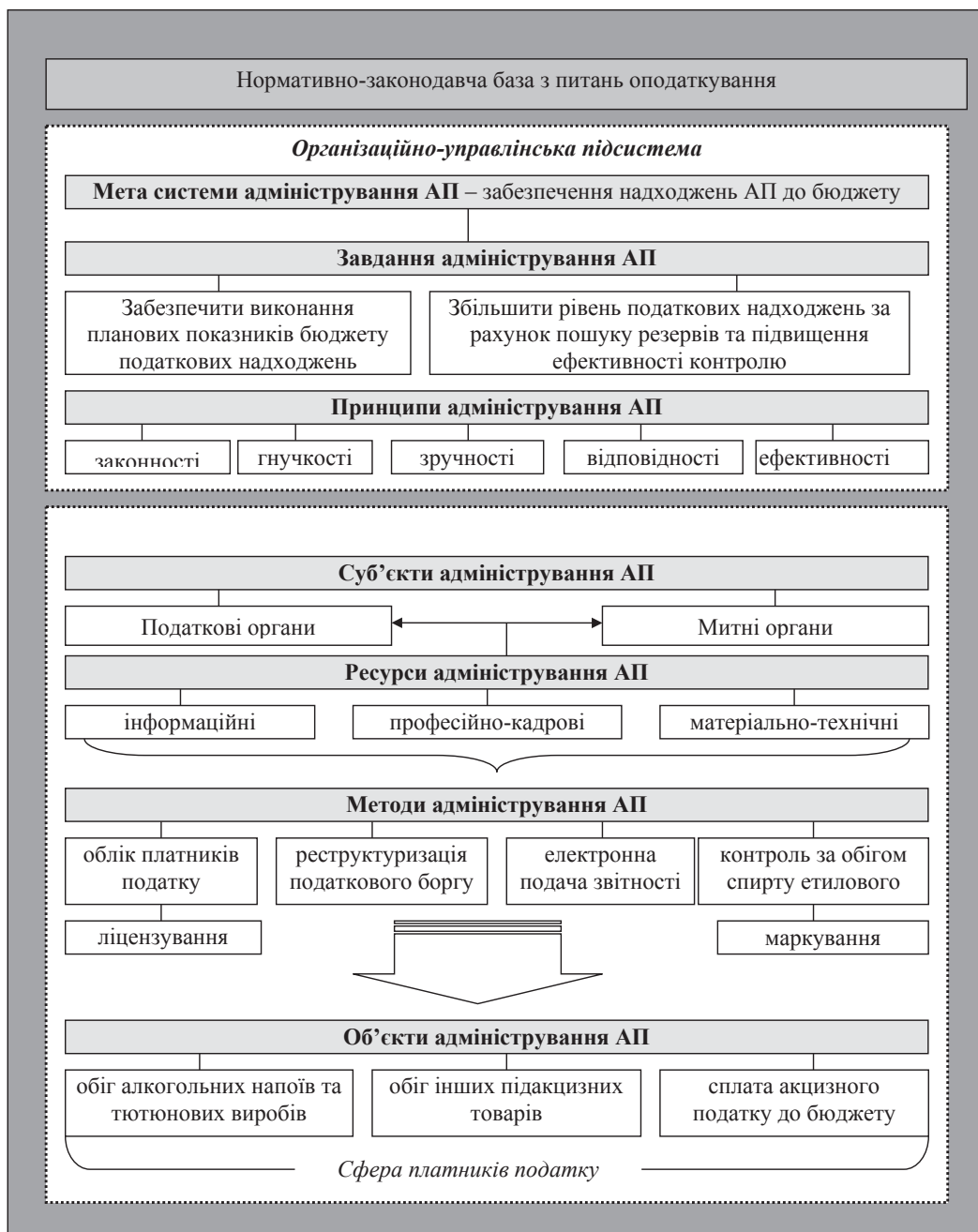


Рис. 1. Система адміністрування акцизного податку

– *гнучкості*: дана система повинна пристосовуватись до змін у соціально-економічних відносинах, також працівники фіскальних органів повинні вміти приймати самостійні рішення в межах наданих їм повноважень;

– *зручності*: не лише для платників у частині строків подання декларації та сплати податків, але й також у частині забезпечення ефективного податкового контролю з боку фіскальних органів;

– *відповідності*: необхідність відповідності адміністрування податків податковій доктрині держави;

– *всеохоплюваності*: охоплення обліком та контролем всіх платників акцизного податку та об'єктів оподаткування;

– *ефективності*: видатки на функціонування системи адміністрування акцизного податку не повинні перевищувати суми податкових надходжень від цього податку.

Тому можемо стверджувати, що реалізація вищенаведених принципів адміністрування акцизного податку забезпечить підвищення якості справляння цього податку та гармонізує взаємовідносини між працівниками фіскальних органів та платниками податків.

Функціональна підсистема є найбільш динамічною її складовою системи адміністрування акцизного податку, яка саме і характеризує результативність дії всієї системи. Головними елементами даної підсистеми виступають суб'єкти, ресурси, методи та об'єкти адміністрування акцизного податку, без яких взагалі є неможливим досягнення головної мети системи адміністрування акцизного податку.

Найбільший обсяг завдань із забезпечення податкового адміністрування акцизного податку на практичному рівні згідно статтею 228 ПКУ покладається на державні податкові та митні органи. Однак суб'єктами податкового адміністрування можуть бути не лише державні органи, але й юридичні та фізичні особи, які у визначених законом випадках виступають не лише як платники податків, а ще як податкові агенти, що забезпечують окремі процедури податкового адміністрування [7].

Так, адміністрування акцизного податку із вироблених в Україні підакцизних товарів здійснюють працівники податкових інспекцій, які здійснюють контроль за його справлянням та своєчасністю сплати до бюджету. Але при ввезенні в Україну окремих груп товарів, які за законодавством належать до категорії підакцизних, адміністрування акцизного податку відбувається митними органами. При цьому перелік товарів, які обкладаються акцизним податком, а також його ставки визначаються ст. 215 Податкового кодексу України, а митні органи виступають лише суб'єктами контролю за правильністю його обчислення та своєчасністю сплати цього податку до бюджету під час митного оформлення підакцизних товарів у разі їх ввезення на митну територію України [7]. Адміністрування акцизного податку від здійснення зовнішньоекономічної діяльності має ряд особливостей, таких як ліцензування цієї діяльності та маркування підакцизної продукції, що проводиться для контролю з боку держави за обігом підакцизних товарів.

К.П. Проскура зазначає, що в умовах посткризового розвитку в Україні особливої актуальності набуває проблема формування так званого «розумного» податкового адміністрування [1, с. 334]. На думку вченого, така система має передбачати постійний моніторинг процесів оподаткування на основі сучасних інформаційних технологій, своєчасне реагування на виявлені відхилення, вжиття результативних й ефек-

тивних адміністративних дій та ухвалення рішень, спрямованих на забезпечення належних за обсягом і своєчасних за строком податкових доходів за рахунок усіх визначених законодавством джерел. Тому, поділяючи думку вченого, вважаємо, що в сучасних умовах одним з найважливіших елементів системи адміністрування акцизного податку є інформаційні ресурси та професійно-кадровий потенціал фіскальних органів. Їх наявність та якісний рівень розвитку (сучасні технології, методи управління, комп'ютерні програми тощо) дозволять працівникам фіскальних органів більш ефективно використовувати методи адміністрування акцизного податку.

До основних методів адміністрування акцизного податку пропонуємо віднести: облік платників податку, ліцензування, контроль за обігом спирту етилового, маркування алкогольних та тютюнових виробів, електронна подача звітності, розстрочка, відстрочка по сплаті акцизного податку. Кожен з цих методів виконує своє завдання з метою забезпечення ефективної реалізації фіскальної функції акцизного оподаткування та підвищення якості податкового контролю в цій сфері:

– *облік* сприяє охопленню всіх платників акцизним податком та забезпечує підвищення ефективності податкового контролю з боку фіскальних органів;

– *ліцензування та контроль за обігом спирту етилового* дають змогу державі втручатися і регулювати важливі аспекти справляння акцизного податку, направлені на протидію контрабанді підакцизних товарів;

– *маркування* алкогольних напоїв та тютюнових виробів дає змогу фіскальним органам протидіяти незаконному поширенню даних товарів, та посилити контроль за їх обігом;

– *електронна подача звітності* із акцизного податку направлена на підвищення ефективності своєчасності його сплати до бюджету;

– *розстрочка та відстрочка* по сплаті акцизного податку спрямована на гармонізацію відносин між суб'єктами адміністрування акцизного податку, що в подальшому забезпечуватиме збільшенню надходжень акцизного податку до бюджету.

Сукупність цих методів формує дієвий інструментарій системи адміністрування акцизного податку, який у поєднанні з сукупністю об'єктів впливу дозволяє реалізувати фіскальну і контролюючу функції оподаткування, забезпечуючи ефективне досягнення цілей і виконання завдань адміністрування акцизного податку.

Таким чином, у результаті узгодженої та скоординованої дії всіх елементів системи адміністрування акцизного податку забезпечується ефективна реалізація її основної мети, яка полягає в отриманні запланованих надходжень акцизного податку до бюджету країни.

Функціонування системи адміністрування акцизного податку має свої особливості, які визначаються елементами податку, кількістю платників, рівнем ухилення від їх сплати та вимагають розумного, виваженого підходу до управлінської діяльності працівників фіскальних органів у процесі реалізації їх повноважень. Зокрема, адміністрування акцизного податку потребує зваженого підходу, так як впливає не лише на фіскальну складову бюджету, а й забезпечує захист здоров'я і життя населення.

Якість адміністрування акцизного податку, виконання цим специфічним акцизом фіскальної і регулюючої функцій прямо залежить від ефективності здійснення окремих процедур державного

контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів. Так, з одного боку надмірне регулювання ринку підакцизних товарів створює умови до: збільшення затратності адміністрування як для держави, так і самих платників податків, зниження ділової активності, обмеження зростання суміжних галузей економіки, підвищення рівня латентності економіки. Однак з іншого боку недосконалість застосовуваних процедур контролю призводить до зростання рівня тіншового виробництва, контрабанди, обігу фальсифікованих та контрафактних товарів, що крім економічних та фіскальних втрат, несе загрозу навколишньому середовищу та здоров'ю громадян.

Так, до основних факторів, які впливають на якість функціонування системи адміністрування акцизного податку, доцільно віднести:

- розмір ставок податку та їх диференціація;
- наявність вилучень з бази оподаткування;
- рівень платоспроможного попиту та його структура;
- величина тіншового обігу підакцизних товарів;
- рівень використання схем мінімізації податкових зобов'язань;
- дієвість процедур державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів [8, с. 40].

До інших недоліків акцизного податку можна віднести дороге їх адміністрування (порівняно з прямими податками) та недостатню ефективність у частині поліпшення структури споживання через зменшення в ній частки шкідливих товарів за рахунок переміщення таких товарів у «тіншовий» сектор.

Також на сьогодні в Україні існує низка чинників, які негативно впливають на якість податково-адміністрування акцизного податку. Основними з них є:

- по-перше, недосконалість та нестабільність податкового законодавства, коли платники податків не встигають адекватно реагувати на постійні зміни в порядку нарахування і сплати податків та надання податкової звітності, а окремі норми податкового законодавства допускають подвійне трактування;
- по-друге, поганий фінансовий стан значної кількості платників податків, що робить об'єктивно неможливим для них сплачувати податки повною мірою та спонукає їх приховувати обсяги реалізованої продукції, що збільшує рівень тіншового сектора;
- по-третє, негативне ставлення і недовіра платників податків до податкових органів, схильність до уникнення сплати податків та ухилення від оподаткування.

Отже адміністрування акцизного податку, як і інших податків, вимагає комплексної стратегії для

реєстрації платників податків, подання декларацій та оплати, збору прострочених податків, аудиту, апеляцій і послуг платникам податків. Податкове адміністрування повинно бути ефективним, щоб забезпечити високий ступінь дотримання законодавчих норм платниками податків, та результативним, щоб адміністративні витрати були незначними порівняно з доходами, що отримуються.

Висновки з проведеного дослідження. Результати проведеного дослідження засвідчили, що, адміністрування акцизного податку утворює єдину систему, яка складається з взаємопов'язаних та взаємообумовлених елементів, у результаті взаємодії яких забезпечуються повні і своєчасні надходження акцизного податку до бюджету. Поряд з цим, значну увагу в процесі вдосконалення системи адміністрування акцизного податку слід приділяти саме на посиленні ефективності контролюючого впливу з боку податкових та митних органів на виробництво та обіг підакцизних товарів з метою детінізації економіки країни та підвищення фіскального ефекту від справляння акцизного податку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Проскура К.П. Комплексне оцінювання ефективності податково-адміністрування в Україні / К.П. Проскура // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; ред. кол.: С.І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2013. – Том 14, № 1. – С. 330-340. – ISSN 1993-0259.
2. Мельник В.М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні / В.М. Мельник // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 5. – С. 40-43.
3. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи монографія / П.В. Мельник, Я.І. Таранул, З.С. Варналій. – К.: Знання, 2008. – 675 с.
4. Таранов І.М. Адміністрування та ефективність справляння податків в Україні / І.М. Таранов // Фінансова система України. Зб. наук. праць. – Острог: В-во «Національний університет «Острозька академія», 2007. – Вип. 9, Ч. 1. – С. 220-227.
5. Толковый словарь Даля онлайн. Система [Электронный ресурс] // сайт Толковый словарь живого великорусского языка Владимира Даля. – Режим доступа: <<http://slovardalja.net/word.php?wordid=37673>>.
6. Великий тлумачний словник сучасної української мови [укр. і гол. ред. В.Т. Бусел]. – К., Ірпінь: ВТФ «Перун», 2003. – 1440 с.
7. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010; у редакції від 08.11.2014 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>>.
8. Луцик А.І. Проблематика та перспективи розвитку специфічного акцизного оподаткування в Україні / А. І. Луцик // Наукові записки. Серія «Економіка». – 2010. – Випуск 15. – С. 37-44.