

НАПРЯМИ МОДЕРНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗІВ В УКРАЇНІ

Коротун В.І.

(кандидат економічних наук, Національний університет ДПС України)

Анотація. У статті здійснено аналіз стану адміністрування податків в Україні (на прикладі ПДВ та акцизного податку) та основних новацій Податкового кодексу щодо їх застосування, а також надані пропозиції щодо подальшої модернізації адміністрування податків в Україні.

Ключові слова: адміністрування податків, ухилення від сплати податків, ПДВ, акцизний податок.

Summary. In article it is made an analysis of current state of tax administration in Ukraine (on example of VAT and excise tax) and main innovations of Tax Code on their usage. Also author gives propositions about further modernization of tax administration in Ukraine.

Key words: tax administration, tax evasion, VAT, excise tax.

Ефективність здійснення економічної політики, забезпечення розвитку окремих галузей та регіонів безпосередньо залежить від здійснюваних державних заходів щодо побудови оптимальної податкової системи. У цьому сенсі, одним з основних проблемних питань, які стримують розвиток національної економіки України є неналежний рівень ефективності адміністрування податків. Крім того, одним з протиріч, які залишаються при реформуванні податкової системи, є незбалансованість потреб доходної частини бюджету країни та результатів діяльності органів виконавчої влади щодо контролю за правильністю нарахування та сплати податків. З цього погляду, саме застосування ефективних механізмів зростання рівня добровільної сплати податків, проведення моніторингу податкових ризиків та відповідне реагування на причини їх виникнення, мінімізації випадків ухилення від їх сплати є пріоритетами у діяльності органів державної податкової служби та державної митної служби України.

У вітчизняній науковій літературі проблемам підвищення ефективності системи оподаткування та оптимізації її впливу на ділову активність суб'єктів підприємництва приділяється значна увага. Окремі аспекти у різний час досліджувалися такими вченими, як В. Андрущенко, В. Вишневський, Ю. Іванов, А. Крисоватий, В. Мельник, В. Опарін, А. Соколовська та ін.

Дана проблематика досить складна, а тому є предметом дискусій та всебічного аналізу науковців та практиків. Дискусія ведеться як щодо теоретичних засад побудови ефективної податкової системи, так і безпосередньо практичних заходів, реалізація яких дозволить підвищити результативність адміністрування податків в Україні.

Незважаючи на те, що проблемі адміністрування податків присвячені численні публікації, ситуація, що склалася сьогодні у сфері податкового адміністрування, вимагає поглибленого вивчення його результатів за минулі роки та оцінки перспектив цієї діяльності контролюючих органів в умовах дії національного кодифікованого податкового законодавства. Крім того, залишається актуальним питання чіткого визначення прав та обов'язків контролюючих органів у даній сфері, а також визначення пріоритетів у їх безпосередній діяльності.

Метою статті є дослідження стану адміністрування податків в Україні (на прикладі податку на додану вартість та акцизного податку), виокремлення основних новацій Податкового кодексу, які безпосередньо спрямовані на покращення ефективності податкового адміністрування та визначення напрямів його подальшого реформування в Україні.

Податкове адміністрування є головним інструментом здійснення податкової політики, а його результативність – показником її ефективності. Характеризуючи стан адміністрування податків, можна стверджувати – практика реалізації податкової політики

в Україні у сфері оподаткування є суперечливою та неоднозначною. Так, у системі адміністрування податків наявні численні проблеми, які призводять до втрат бюджету внаслідок недонадходження податкових та інших обов'язкових платежів. Виходячи з цього, до тактичних завдань підвищення ефективності системи оподаткування відносять подальшу модернізацію механізмів адміністрування податків, внесення відповідних змін до законодавчих і нормативних актів з метою уникнення випадків ухилення від сплати податків, а до стратегічних – створення оптимальної податкової системи, покликаної забезпечити зростання національної економіки при одночасному виконанні фіскальної функції податків, а також соціально-економічного розвитку суспільства та зростання добробуту громадян.

В.М. Мельник адміністрування податків визначає як управлінську діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування та засновується на державних законодавчих і нормативних актах, а функціонування такої підсистеми, крім заснування на законодавстві, передбачає використання таких специфічних елементів, як національні звичаї, стереотипи тощо [1, с. 122].

У найбільш повному вигляді адміністрування податків можна визначити як логічно вибудований, науково-обґрунтований процес державного управління податковими відносинами, спрямований на максимізацію функції суспільного добробуту за умови виконання заданого бюджетного обмеження [2, с. 237]. Саме адміністрування податків є одним із основних елементів ефективного функціонування податкової системи й економіки держави. Його ефективність визначається повнотою виявлення об'єктів оподаткування при мінімізації витрат з мобілізації податкових надходжень до бюджету країни.

Адмініструванню податків, серед напрямів вдосконалення податкової політики, належить особливе місце: за допомогою здійснення ефективного податкового адміністрування можна досягти мінімального втручання в економічну активність суб'єктів господарювання та, відповідно, мінімізувати часові витрати на стягнення податків, а також підвищити рівень добровільної сплати податків до бюджету. Останнє є основним показником результативності як безпосередньо податкової політики, так і податкової системи держави, яка здійснює реалізацію такої політики.

Як зазначає Онишко С.В., податкове адміністрування, як організаційно-управлінська система реалізації податкових відносин, включає сукупність форм і методів, використання яких повинно забезпечити виконання передбачених бюджетних призначень та мінімізувати затрати на стягнення податків до бюджету відповідними контролюючими органами [3, с. 238]. Такими органами, відповідно до статті 41 Податкового кодексу України, є органи державної податкової та державної митної служб, при цьому, органи митної служби здійснюють контроль за сплатою податків, які, відповідно до податкового законодавства, справляються у разі ввезення (вивезення) товарів і предметів на митну територію України або територію спеціальної митної зони [4]. Основною метою зазначеної діяльності є організація системи ефективного контролю за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати податків та інших платежів до бюджету.

Серед найбільш поширених у світовій практиці підходів до розробки принципів оптимального оподаткування виділяють ефективність податкових технологій, з точки зору платника податку, й економічність збору податків для збільшення фінансових ресурсів у розпорядженні держав. У науковій літературі виділяють чотири індикатори ефективності адміністрування податків, зокрема: 1) показник добровільної сплати податків; 2) витрати часу на виконання платником податків обов'язку щодо сплати податків; 3) поширеність випадків ухилення від сплати податків; 4) показник якості функціонування органів податкової служби при адмініструванні податків та наданні послуг їх платникам [5, с. 24].

Результативність адміністрування податків оцінюють за окремими групами критеріїв: 1) повнота виконання податкового законодавства, що визначається показниками; 2) стан досудового узгодження податкових повідомлень-рішень,

оформлених за результатами здійснених контрольно-перевірочних заходів; 3) якісні критерії оцінки роботи контролюючого органу (безпосередньо, якість надання адміністративних послуг, суспільна оцінка прозорості роботи та адекватності застосовуваних заходів адміністративного примусу і т. ін.) [6, с. 51].

В умовах проблематичності наповнення бюджетів та державних цільових фондів і, зважаючи на те, що дохідна частина бюджету понад 70% складається з податкових надходжень, особливо гостро постає питання зниження ризиків ухилення від сплати податків. Саме ухилення від сплати податків є одним з основних фіскальних ризиків податкової системи будь-якої країни. Провідна роль у вирішенні даної проблеми відводиться саме державній податковій службі, основним завданням якої є здійснення контролю за додержанням податкового законодавства. Контрольна функція органів ДПС безпосередньо полягає у перевірці правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податків та інших обов'язкових платежів, виявленні та аналізі порушень, а також розробці механізмів, спрямованих на скорочення випадків ухилення від сплати податків суб'єктами підприємництва.

Ситуація з податковим адмініструванням в Україні, як і в більшості країнах, розвивалася шляхом кількісного збільшення нормативно-правової бази. Значне число нормативних документів призвело до ускладнення роботи як органів податкової служби, так і безпосередньо фінансових служб платників податків. Більше того, в умовах надмірної складності законодавчої бази, стало можливе порушення принципу рівності і недопущення будь-якої податкової дискримінації, що є одним з основних чинників побудови справедливої податкової системи.

З погляду на це, позитивним явищем стало прийняття Верховною Радою України Податкового кодексу. Основною метою, задекларованою при прийнятті Кодексу, є необхідність забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі з одночасним збільшенням сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів, зокрема за рахунок підвищення ефективності адміністрування податків та побудови цілісної і всеосяжної законодавчої бази з питань оподаткування, а також, подальше наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС з урахуванням перспективи поглиблення економічної інтеграції з країнами-членами ЄС. Одним з основних механізмів, за допомогою якого планується досягти вказаної мети, є забезпечення ефективної протидії зростанню обсягу тіньової економіки та створення умов для розширення бази оподаткування за рахунок удосконалення адміністрування податків.

У даному дослідженні основну увагу зосередимо на основних новаціях Податкового кодексу, які безпосередньо впливають на ефективність здійснення адміністрування універсального (ПДВ) та специфічного (акцизний податок) акцизів. Акцизи (як універсальні, так і специфічні) історично є одними з найбільш фіскально-ефективних податків у більшості країн світу. В Україні ПДВ та акцизний збір були запроваджені ще на початку 90-х років ХХ століття, а тому їх застосування має досить суттєву та неоднозначну історію. Зокрема, якщо на початкових етапах використання даних податків, сума надходжень від їх адміністрування складала 42 % загального показника (1996 рік), то безпосередньо у 2009 році даний показник склав 50,9 %.

Окремі розділи Податкового кодексу (V та VI розділи) присвячені ПДВ та акцизному податку [4]. В частині застосування ПДВ передбачено зниження ставки податку. У 2014 році ставка податку знизиться на 3 % і становитиме 17 %. Крім того, запрограмоване запровадження системи автоматичного відшкодування сформованих податкових кредитів. Передбачається, що такі заходи повинні сприяти зменшенню випадків відволікання обігових коштів підприємств та відповідно створенню умов для активізації підприємницької активності. Також, за рахунок розширення податкової бази, планується підвищити фіскальну ефективність податку та спростити його адміністрування.

Саме наявність значних сум невідшкодованого ПДВ, а також використання платниками податків різноманітних схем ухилення від сплати податку, залишаються основними проблемними питаннями у формуванні достатніх надходжень податку до бюджету. За класифікацією схем ухилення від сплати податків, яка була запропонована Міністерством фінансів України, до вказаних схем було запропоновано відносити схеми щодо завищення податкового кредиту та заниження податкових зобов'язань зі сплати ПДВ через використання підприємств, які мають ознаки фіктивності. Під даним терміном розуміють підприємство, яке використовується іншими платниками для одержання податкової вигоди у вигляді ухилення від сплати податків та незаконного відшкодування ПДВ з бюджету. Фактично – це підприємство з ознаками фіктивності, яке не декларує проведених фінансово-господарських операцій та не сплачує до бюджету податків.

Щодо акцизного збору (з набранням чинності Податкового кодексу – акцизного податку), то в даній сфері зберігається тенденція до використання різноманітних схем ухилення від сплати даного податку економічними агентами, які пов'язані з виробництвом та реалізацією підакцизних товарів. Головним чинником втрат бюджету від ненадходження акцизного збору є суттєва величина незаконного виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що є також одним із каналів відтоку грошових коштів до „тіньового” сектора економіки (за окремими експертними оцінками лише по лікєро-горілчаній продукції величина „тіньового” сектора досягає 30 %). Крім того, виділяють і інші схеми зниження величини об'єкту оподаткування акцизом. Зокрема, це стосується таких операцій, як: ввезення підакцизних товарів поза митним контролем; здійснення «псевдоекпорту» підакцизних товарів; декларування товарів на фіктивні фірми; заниження митної вартості імпортованих товарів; переміщення товарів за фіктивними документами; використання необлікованого спирту при виробництві лікєро-горілчаной продукції; використання підроблених марок акцизного збору; заміна при маркуванні безпосереднього об'єкту оподаткування та ін. [7, с. 254].

В частині реформування ПДВ, то необхідною умовою забезпечення автоматичного відшкодування ПДВ з бюджету, визначена необхідність ведення відповідного Єдиного реєстру податкових накладних. Обов'язок реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі покладається на продавця і запроваджується поетапно залежно від суми податку, вказаної у накладній. Зокрема, з 1 січня 2011 року така вимога застосовується до платників, у яких сума податку в одній податковій накладній становить понад 1 мільйон гривень. Не дає права на віднесення сум податку до податкового кредиту податкова накладна, виписана платником, звільненим від сплати податку за рішенням суду. Крім того, обов'язковим залишено надання платниками разом з декларацією ПДВ копій реєстрів в електронному вигляді.

Кодексом зберігається правило «першої події». Однак безпосередньо для комунальних послуг (поставка теплової енергії, газу, послуг з водопостачання та водовідведення, послуг, вартість яких включається до складу квартирної плати) датою виникнення податкових зобов'язань залишено дату зарахування коштів на банківський рахунок платника податку, а датою виникнення права на податковий кредит – дату списання коштів з банківського рахунка в оплату придбаних товарів, послуг. Аналогічний порядок застосовується і для поставок товарів з оплатою за рахунок державного бюджету.

Автоматичне бюджетне відшкодування податку передбачається здійснювати платникам податку, які відповідають одночасно ряду обов'язкових критеріїв (сумлінним платникам). До таких критеріїв віднесено: 1) відсутність у платника процедури банкрутства; 2) платники включені до ЄДРПОУ без застережених умов; 3) обсяг операцій, до яких застосовується нульова ставка становить не менше 50 відсотків загального обсягу поставок; 4) загальна величина розбіжностей між податковим кредитом, сформованим платником податку за придбаними товарами/послугами та податковими зобов'язаннями його контрагентів, в частині постачання таких товарів, за даними податкових накладних, не перевищує 10 % заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування; 5)

середня заробітна плата не менше ніж у два з половиною рази перевищує мінімальний встановлений рівень у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів); 6) платники не мають податкового боргу тощо.

В Кодексі також зроблено спробу оптимізувати використання пільг зі сплати ПДВ. Такі пільги залишаються одним з головних механізмів мінімізації сплати податку, а також є інструментом, що використовується у формуванні фіктивних сум бюджетного відшкодування. Саме ПДВ залишається найбільш пільгоємним податком, на який, останніми роками, припадає до 80 % загальної величини використаних пільг зі сплати податків в Україні. Пільги з ПДВ наявні і в європейських країнах, але там вони мають переважно соціальну спрямованість і надаються кінцевим споживачам, що відповідає сутності ПДВ як податку на споживання. Система пільг щодо цього податку в Україні спрямована переважно на виробників. У країнах ЄС, крім безпосередньо звільнення від оподаткування ПДВ та застосування нульової ставки, як своєрідну пільгу використовують знижені ставки податку.

Впорядкування застосування пільг зі сплати ПДВ є актуальним і з позиції того, що дуже часто такі вилучення використовують у різноманітних схемах заниження об'єкту оподаткування. Крім того, наявність можливості користуватися пільгами зі сплати й одночасно отримувати з бюджету відшкодування ПДВ дозволяє суб'єктам господарської діяльності створювати й активно використовувати різні схеми ухилення від його сплати, зокрема, – з використанням іноземних контрагентів.

Кодексом виведено з об'єктів оподаткування ПДВ операції з надання консультаційних, інжинірингових, інженерних, юридичних, бухгалтерських та інших подібних послуг, що повинно сприяти скороченню використання схем мінімізації податкових зобов'язань зі сплати податку до бюджету. Крім того, введення до національного законодавства даної норми буде сприяти також зростанню надходжень до бюджету податку на прибуток.

Щодо специфічного акцизу, то в Кодексі кардинально новою є запропонована процедура реєстрації платників акцизного податку. Так, визначено обов'язковість надання інформації органами ліцензування органам державної податкової служби за місцезнаходженням суб'єкта господарювання про видачу ліцензій на провадження операцій з підакцизними товарами. В перспективі, дана норма сприятиме покращенню адміністрування податку внаслідок спрощеної (фактично автоматичної) реєстрації платників акцизного податку.

Перелік підакцизних товарів розширено за рахунок скрапленого газу, що цілком відповідає практиці країн-членів ЄС. За рахунок збільшення рівня акцизного оподаткування нафтопродуктів урядом заплановано забезпечити додаткові надходження податку до бюджету у розмірі 1,6 млрд. грн. (компенсація бюджетних втрат від скасування збору з власників транспортних засобів).

Відповідно до норм Податкового кодексу, датою виникнення податкового зобов'язання є момент випуску підакцизного товару до споживання, що узгоджується з вимогами статті 7 Директиви Ради ЄС «Про загальний режим акцизних зборів» 2008/118 [8]. Порівняно з попередньою практикою, перелік пільг зі сплати акцизного податку доповнено новими позиціями: ввезення підакцизних товарів як технічної або гуманітарної допомоги (крім алкогольних напоїв та тютюнових виробів); операції із ввезення еталонних чи тестових (моніторингових) зразків тютюнових виробів.

Кодексом збережено практику застосування показника мінімального акцизного податкового зобов'язання. Механізм індексації специфічних ставок податку поширено на весь перелік підакцизних товарів, на які встановлені специфічні ставки в національній валюті. Однак, на відміну від попередньої практики, індексація показника мінімального акцизного податкового зобов'язання не передбачена.

Для досягнення підвищення ефективності адміністрування акцизного податку, запровадження новацій Податкового кодексу повинні супроводжуватися змінами в

державному регулюванні виробництва та обігу підакцизних товарів, а також удосконаленням заходів нетарифного регулювання даної галузі.

В цілому, реалізація запропонованих новацій Податкового кодексу потребує впровадження цілого ряду організаційних заходів у діяльності контролюючих органів, серед яких доцільно виділити наступні:

— реформування організаційної структури контролюючих органів для уникнення дублювання виконання окремими структурними підрозділами схожих функцій та процедур;

— створення єдиного банку фіскальної інформації щодо ймовірних об'єктів оподаткування, а також забезпечення функціонування автоматизованої системи накопичення інформації про окремі групи платників податків;

— запровадження сучасних комп'ютерних технологій податкового контролю та уніфікація кількості та якості інформації, яка повинна бути відображена в актах перевірок щодо окремих видів операцій (цінні папери, будівництво, купівля-продаж нерухомого майна та ін.);

— створення системи цільового моніторингу діяльності платників податків за групами, що класифіковані за критерієм розміру фіскальних ризиків;

— підвищення ролі попереднього аудиту діяльності платників податків, що безпосередньо знизить рівень ризиків та підвищить якість проведення контрольно-перевірочних заходів;

— вдосконалення системи формування переліку податкових ризиків, наявність яких (одного або групи) є підставою для включення платників податків до плану здійснення контрольно-перевірочних заходів;

— при проведенні перевірок надання пріоритету платникам податків з високим рівнем ризику;

— детальна законодавча регламентація всіх етапів податкового адміністрування для упередження вирішення спірних питань на розсуд органів державної податкової та митної служб;

— підвищення рівня добровільної сплати податків до бюджету через удосконалення процедур апеляційного узгодження податкових зобов'язань, донарахованих за результатами контрольно-перевірочних заходів;

— усунення в законодавчому полі вибіркових звільнень, покарань, які викликають випадки різного застосування окремих норм податкового законодавства та, безпосередньо, є фактором здійснення корупційних діянь посадовими особами органів державної податкової та митної служб України.

Крім того, стратегічним напрямом реформування податкового адміністрування залишається подальше розширення бази оподаткування шляхом упорядкування застосування податкових пільг та інших закріплених вилучень, руйнуванням схем ухилення від сплати податків, а також, залучення до такого оподаткування тіньових оборотів, що дозволить знизити податковий тиск на платників податків та одночасно збільшити фіскальну ефективність податкової системи України.

Література:

1. Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу / В.М. Мельник. – К. : Комп'ютерпрес, 2006. – 277 с.

2. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / [П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій та ін.]; за ред. З.С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – С. 675.

3. Актуальные проблемы налоговой политики в условиях модернизации экономики: опыт Украины и Белоруссии / под ред. д.э.н., проф. С.В. Онышко : монографія : Национальный университет ГНС Украины, 2007. – 396 с.

4. Податковий кодекс України : від 23.12.2010 р. № 2856-VI [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

5. Андрущенко В.Л. Ефективність адміністрування податків за критеріями світового банку / В.Л. Андрущенко // Міжнародне співробітництво України сфері оподаткування. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів: зб. матер. наук.-практ. конференції, 23 жовтня 2009 р. / Держ. подат. адмін. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з пробл. опод. – Ірпінь : Нац. унів. ДПС України, 2009. – С. 23–27.

6. Олейнікова Л.Г. Підвищення фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування в Україні / Л.Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2010. – № 10 – С. 47–59.

7. Макаренко В.В. Напрями вдосконалення адміністрування акцизного збору в Україні / В. В. Макаренко // Інноваційна економіка. – 2010. – № 2 (№16). – С. 252–256.

8. Про загальний режим акцизних зборів : директива Ради 2008/118: від 16 грудня 2008 року – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minjust.gov.ua.