

УДК 336.221

DOI: <https://doi.org/10.32840/1814-1161/2020-3-39>

Качула С.В.

доктор економічних наук,
доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування
Дніпровського державного аграрно-економічного університету

Щирий Г.Л.

аспірант
Донбаської державної машинобудівної академії

Kachula Svitlana

Doctor of Economic Sciences,
Associate Professor of the Department of Finance, Banking and Insurance
Dnipro State Agrarian and Economics University

Shchyryi Hlib

Postgraduate Student
Donbass State Engineering Academy

АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ: СУТНІСТЬ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

EXCISE TAXATION ADMINISTRATION IN UKRAINE: ESSENCE AND PROSPECTS OF DEVELOPMENT

У статті розкрито теоретичні засади адміністрування акцизного оподаткування. Дано авторське трактування поняття «адміністрування акцизного оподаткування», окреслено його ознаки, цілі й завдання. Акцентовано увагу на необхідності підвищення результативності адміністрування акцизного оподаткування. Окреслено зміни податкового законодавства, які свідчать про постійне вдосконалення формальних інститутів акцизного оподаткування. Обґрунтовано необхідність подальшого зміцнення та розвитку неформальних інститутів для підвищення результативності адміністрування акцизного оподаткування. Доведено, що від можливості узгодження/гармонізації формальної і неформальної компонент вітчизняного інституційного середовища залежать результативність і ефективність адміністрування акцизного оподаткування. Визначено перспективи розвитку акцизного оподаткування в сучасних інституційних умовах вітчизняної економіки.

Ключові слова: специфічні акцизи, акцизне оподаткування, адміністрування акцизного оподаткування, ефективність, результативність акцизного оподаткування, акцизна політика, інституційне середовище.

В статье раскрыты теоретические основы администрирования акцизного налогообложения. Дано авторское определение понятия «администрирование акцизного налогообложения», определены его признаки, цели и задачи. Акцентировано внимание на необходимости повышения результативности администрирования акцизного налогообложения. Определены изменения налогового законодательства, которые свидетельствуют о постоянном совершенствовании формальных институтов акцизного налогообложения. Обоснована необходимость дальнейшего укрепления и развития неформальных институтов для повышения результативности администрирования акцизного налогообложения. Доказано, что от возможности согласования/гармонизации формальной и неформальной компонент отечественной институциональной среды зависят результативность и эффективность администрирования акцизного налогообложения. Определены перспективы развития акцизного налогообложения в современных институциональных условиях отечественной экономики.

Ключевые слова: специфические акцизы, акцизное налогообложение, администрирование акцизного налогообложения, эффективность, результативность акцизного налогообложения, акцизная политика, институциональная среда.

The article is devoted to the problematic issues of development of the excise tax administration system in Ukraine, the search for relevant conditions of instability of economic dynamics and new current challenges ways to solve them. It is shown that in periods of economic crisis and slow post-crisis recovery in Ukraine, individual (specific) excise duties play an important role in filling the state and local budgets. Theoretical principles of excise tax administration are revealed. Scientific approaches to the essence of tax administration are generalized and systematized,

the concept of "excise tax administration" is defined. The goals and tasks of excise tax administration are outlined, its components are singled out. Emphasis is placed on the need to increase the efficiency of excise tax administration. It is shown the efficiency indicators of excise policy should include such components as efficiency and effectiveness of excise taxation and its administration. The main factors influencing the effectiveness of excise tax administration in Ukraine are identified. Possibilities of neutralization of some of them by tools of tax administration in the conditions of formal and informal institutions development are substantiated. Changes in tax legislation are outlined, which testify to the constant improvement of formal institutions of excise taxation. The reasons for the occurrence of tax arrears in the process of excise taxation and the need to develop institutional conditions for their elimination are shown. Emphasis is placed on the need to the institution of partnership, trust and responsibility further strengthening and development. It is determined that the formal component of the system of excise tax administration in Ukraine is developing dynamically in accordance with the best world practices, while the informal component of the institutional environment is in inertial mode and needs special attention. It is proved that the excise tax administration efficiency increase depends on the possibility of coordination / harmonization of domestic institutional environment formal and informal components.

Keywords: specific excise duties, excise taxation, excise tax administration, efficiency, efficiency of excise taxation, excise policy, institutional environment.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Загострення за останні роки проблеми дефіцитності бюджету визначає потребу у проведенні ефективної податкової політики України у напрямі його скорочення за умови збереження оптимального рівня податкового навантаження. Таке завдання можливо вирішити як шляхом удосконалення системи оподаткування, її складників, так і завдяки підвищенню результативності податкового адміністрування. Досвід європейських країн наглядно демонструє, що функціонування дієвої, результативної системи податкового адміністрування є важливим для успішної реалізації ефективної бюджетно-податкової політики. Постійне різке підвищення ставок на підакцизні товари у вітчизняній економіці як результат гармонізації оподаткування з країнами ЄС у рамках існуючих зобов'язань України має негативні різноспрямовані наслідки. Серед них найбільш суттєві – зростання обсягів ухилення від сплати акцизів різними методами, різноманітних способів мінімізації оподаткування, зростання тіншової, контрабандної і контрафактної продукції, згорання виробництва підакцизних товарів, зниження зайнятості населення у галузях, що випускають підакцизну продукцію, тощо. Особливо це стосується таких підакцизних товарів, як тютюнові та алкогольні вироби, і свідчить також, окрім іншого, про існування певних недоліків у процесі податкового адміністрування, що актуалізує наукові розвідки визначення наукових підходів до його сутності, особливостей сучасного стану та шляхів подальшого розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Вагомим аспектам податкової політики, державного регулювання ринку різних підакцизних товарів та вирішення пов'язаних із цією складною проблемою питань, зокрема щодо особливостей податкового адміністрування, підвищення його результативності та ефективності, присвячено праці вітчизняних учених В.Л. Андрущенка, Ю.Б. Іванова, В.І. Коротуна, В.М. Мельника, Л.Г. Олейнікової, Т.В. Паєнко, Ю.В. Панури, М.Д. Пасічного, О.В. Покатаєвої, К.П. Проскури, І.Я. Чугунова та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Водночас, з огляду на необхідність досягнення фін-

кальних та соціальних цілей акцизного оподаткування в умовах фінансової нестабільності, економічної кризи, а також активізації дієвого регулювання виробництва та споживання підакцизних товарів, зокрема шкідливих для здоров'я людини чи навколишнього природного середовища, важливим є подальше вдосконалення податкового адміністрування акцизного оподаткування, підвищення його результативності як необхідної умови реалізації ефективної податкової та, зокрема, акцизної політики.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є розкриття теоретичних засад адміністрування акцизного оподаткування та визначення перспектив його розвитку в сучасних інституційних умовах вітчизняної економіки.

Вклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Спроможність держави фінансувати виробництво та надання суспільних благ і послуг, належним чином виконувати свої функції залежить від виконання запланованих обсягів податкових і неподаткових надходжень до бюджету. Специфічні (індивідуальні) акцизи є вагомим джерелом у системі доходів державного та місцевих бюджетів України. Впродовж останніх п'яти років надходження від акцизів до бюджету залишалися значними [1]. Також, незважаючи на спадну тенденцію останніх років, вагомою залишається їхня частка у ВВП, що свідчить про реалізацію активної податкової політики щодо оподаткування, насамперед споживання (рис. 1).

Я видно з рис. 1, максимального значення у ВВП акцизні податки набули в 2016 р., потім зростання уповільнилося внаслідок зниження їхньої фіскальної ефективності як результат різкого підвищення ставок акцизів, посилення податкового тиску на виробників підакцизних товарів, падіння виробництва та споживання підакцизних товарів і зниження результативності адміністрування.

Акцизна політика у кожній країні має певну специфіку, пов'язану з обмеженим переліком підакцизних товарів та соціально-економічними чинниками і станом інституційного середовища. Водночас практично у кожній країні справляється акцизний податок на тютюнову й алкогольну продукцію, частка якого у структурі специфічних (індивідуальних) акцизних податків Зведеного бюджету України є домінуючою (за винятком окремих років). Так, за офіційними статис-

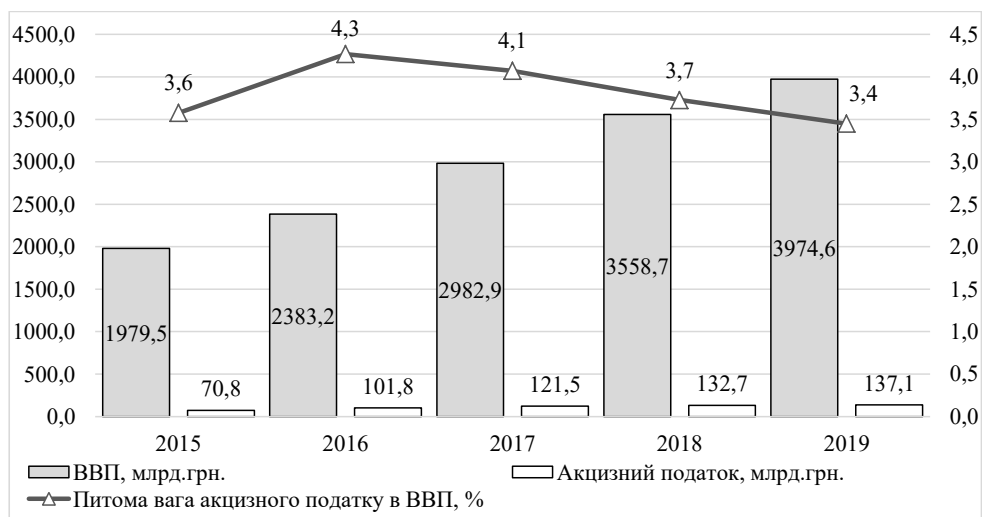


Рис. 1. Надходження акцизного податку до Зведеного бюджету України та його частка у ВВП у 2015–2019 рр.

Джерело: побудовано авторами за [1]

тичними даними, впродовж 2008–2019 рр. доходи державного бюджету від акцизних податків зросли в 12,3 рази. При цьому кількість курців знизилася майже в 1,7 рази, водночас кількість реалізованих сигарет знизилася майже в 2,8 рази, що характеризує частково умовності зростання нелегального обігу тютюнової продукції. Середній розмір акцизу на пачку сигарет зріс в 33,8 рази, що свідчить про агресивну акцизну політику. Це відбувається внаслідок постійного підвищення ставок акцизних податків, що реалізує як їхні фіскальні цілі в умовах нестабільної економічної динаміки (наповнення бюджетів), так і соціальні (регулювання виробництва і споживання товарів, шкідливих для здоров'я людини та навколишнього природного середовища). Тенденції до підвищення податків на споживання є характерними у кризові періоди і для більшості європейських країн. Водночас, як справедливо стверджують дослідники, «жодній країні не вдавалося швидко істотно збільшити надходження акцизу з тютюнових виробів, уникнувши згортання легального виробництва цих підакцизних товарів, або радикально зменшити популярність куріння» [2, с. 10]. За таких умов посилюється необхідність пошуку шляхів підвищення результативності й ефективності адміністрування акцизних податків.

Адміністрування (походить від латинського *administro* – керую) у словниках тлумачиться як управління/керування через видання наказів, розпоряджень, отже, податкове адміністрування тісно пов'язане з управлінськими діями податкових органів у процесі мобілізації податків і зборів до бюджетів. Варто зазначити, що поняття «адміністрування податків» у вітчизняній економічній науці і на практиці почало активно застосовуватися з прийняттям Податкового кодексу України. Результати узагальнення наукових підходів до визначення сутності податкового адміністрування наведено в табл. 1.

Узагальнюючи підходи вчених, можна зробити висновки, що податкове адміністрування характеризується такими ознаками: системністю, законодавчим

підґрунтям, плановістю, цілеспрямованістю, оперативністю, динамічністю. Податкове адміністрування є складною системою, складові елементи якої відбивають зміст та особливості конкретних функцій органів управління у сфері оподаткування. Перелік складових елементів податкового адміністрування законодавчо закріплено у другому розділі Податкового кодексу України (далі – ПКУ). У ПКУ визначається порядок: адміністрування податків та зборів; контролю над дотриманням вимог податкового та іншого законодавства, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи; подання податкової звітності; надання податкових консультацій; визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів; реалізації податкового контролю; обліку платників податків та обліку надходження податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; упровадження нових технологій (у тому числі технологій електронного звітування та документообігу); здійснення перевірок; погашення податкового боргу платників податків; прогнозування та аналізу податкових надходжень; застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав, а також роз'яснення податкового законодавства; відповідальності; умов нарахування пені [9]. У цілому перелік складників є доволі повним та у цілому відповідає світовій практиці податкового адміністрування акцизів, яке охоплює такі його складники: реєстрація та облік платників акцизного податку; контроль над визначенням показників податкових зобов'язань; облік надходжень акцизних податків до бюджету; моніторинг, податковий контроль; контроль над виробництвом та обігом підакцизних товарів; сервісне обслуговування платників акцизних податків.

У процесі податкового адміністрування акцизного оподаткування здійснюються заходи щодо запровадження та проектування акцизів, планування й оперативного впливу та податкового контролю

Наукові підходи до визначення поняття «податкове адміністрування»

Автор	Визначення
В.Л. Андрущенко	Фіскальне адміністрування – це управління людьми і подіями у сфері оподаткування через ієрархічно структуровані рішення представницьких політичних органів та дії виконавчо-владних установ [3, с. 27].
Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов, К.В. Петросянц	Сукупність процедур реалізації прав і обов'язків суб'єктів оподаткування стосовно сплати податкових зобов'язань [4, с. 11].
М.І. Крупка, В.М. Кміть, Р.Ю. Паславська	Адміністрування податків можна визначити як діяльність фіскальних органів, спрямовану на організацію податкового процесу та здійснення контролю над дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати до бюджету податків, зборів, платежів [5].
В.М. Мельник	Адміністрування податків – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування та засновується на державних законодавчих і нормативних актах [6].
К.П. Проскура	Податкове адміністрування – це державне управління податковою системою загалом та структурними елементами – окремими податками щодо їх законодавчого запровадження та проектування, планування й оперативного управління та податкового контролю над дотриманням податкоплатниками законодавства [7].
Ю.В. Панура	Податкове адміністрування – це сукупність дій та рішень публічних владних структур, за допомогою яких, дотримуючись правових норм, фінансові ресурси платників стягуються до централізованих фінансових фондів (центрального або місцевих бюджетів) через механізм оподаткування внаслідок ухвалення та реалізації виважених і адекватних рішень компетентних державних органів (законодавчо-представницьких, виконавчих, судових) [8, с. 310].

Джерело: складено авторами

над дотриманням платниками акцизів чинного законодавства в аспекті правильності, повноти і своєчасності справляння акцизних податків. Виконання органами податкової служби своїх повноважень із реєстрації та обліку платників податків створює підґрунтя для здійснення контролю над правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю перерахування акцизних податків до державного і місцевих бюджетів.

Основою адміністрування акцизного оподаткування є сприяння реалізації акцизної політики як складової частини податкової політики держави, підвищення її ефективності в процесі виконання доходної частини державного та місцевих бюджетів. Ураховуючи, що адміністрування акцизного оподаткування є важливим складником системи податкового адміністрування, та узагальнюючи розглянуті вище напрацювання вчених, визначимо його як систему обґрунтованих заходів впливу уповноважених суб'єктів на розвиток податкових відносин між державою і платниками акцизів та на процес узгодження їхніх інтересів із метою досягнення цілей акцизної політики. Отже, механізм адміністрування акцизного оподаткування є органічним складником бюджетно-податкового регулювання.

На стан адміністрування акцизного оподаткування, його ефективність, результативність діяльності податкових органів із мобілізації акцизних податків та поведінку суб'єктів акцизного оподаткування впливає сукупність внутрішніх і зовнішніх чинників. До зовнішніх слід віднести: економічну і політичну ситуацію в країні, платоспроможність населення, рівень попиту на підакцизні товари, державну політику регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів, активність процесу адаптації українського законодавства до вимог ЄС, рівень законодавчого забез-

печення адміністрування акцизного оподаткування; готовність платників податків до співпраці з податківцями; зацікавленість держави, територіальних органів, суспільства у збереженні підприємств тощо. Серед внутрішніх чинників: наявність методичного забезпечення діяльності податкових органів; фінансовий стан та можливість суб'єктів господарювання здійснювати податкові платежі; рівень кваліфікації фахівців податкової служби; сучасне матеріально-технічне забезпечення податкових органів, належна інформаційно-комунікаційна взаємодія податкових органів між собою та іншими державними службами тощо [6; 7; 10; 11, с. 211]. Зважаючи на вплив окреслених чинників, сьогодні все ще залишаються складними і тривалими процеси виконання податкового обов'язку платниками податків. Це підтверджується результатами щорічного дослідження Paying Taxes 2020, згідно з яким Україна знизилася на 11 позицій (із 54-го місця опустилася на 65-е серед 190 країн світу). Порівняно з країнами, що випередили Україну, втрата колишньої позиції відбулася, крім іншого, внаслідок недосконалого процесу адміністрування податків. Він визначений як обтяжливий, адже у середньому платники податків в Україні витрачають на облік 328 годин на рік, що є доволі високим показником на тлі інших країн [12]. Звісно, сьогодні це в 2,4 рази нижче, ніж, наприклад, було в Україні в 2011 р., однак удвічі більше, ніж у розвинених країнах.

Слід зазначити, що система податкового адміністрування у вітчизняній практиці залишається доволі динамічною, вона ґрунтується на податковому праві (сукупності юридичних норм, що визначають правила поведінки учасників правовідносин у сфері акцизного оподаткування) та орієнтується на прогресивну світову практику. У процесі податкового

реформування продовжується модернізація та оптимізація системи оподаткування у цілому та акцизного оподаткування і його адміністрування зокрема. Відповідно до зобов'язань, узятих у межах Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, продовжується наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС:

- удосконалення інструментів адміністрування акцизного податку;

- поступове наближення ставок акцизного податку на тютюнові вироби до рівня, передбаченого директивою ЄС, шляхом збільшення специфічних ставок акцизного податку та мінімального податкового акцизного зобов'язання на тютюнові вироби;

- гармонізація податкового законодавства з іншими вимогами директив ЄС щодо непрямого оподаткування в межах зобов'язань, визначених Угодою про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [13].

Упродовж останніх років відбувається постійне вдосконалення системи адміністрування акцизного оподаткування шляхом внесення доповнень і коректив до розділу 2 «Адміністрування податків, зборів, платежів» ПКУ та інших нормативно-правових актів. Серед останніх позитивних змін – певне спрощення адміністрування акцизного податку, зокрема щодо порядку отримання ліцензії на зберігання пального, його споживання, упорядкування питань щодо уточнення і реєстрації акцизних складів (стаціонарних та пересувних) у системі електронного адміністрування, формування та передання до податкового органу даних щодо залишків пального, зміни в оформленні акцизних накладних, строки їх реєстрації, порядок застосування штрафних санкцій тощо [9]. Норми ПКУ систематично приводяться у відповідність до зміни інституційного середовища та умов функціонування ринків підакцизних товарів. Наприклад, відповідно до Закону України «Про ринок електричної енергії», до ПКУ внесено доповнення і зміни, зокрема такі: виключення з переліку платників акцизного податку оптового постачальника електричної енергії; уточнення визначення платника акцизного податку – виробника електричної енергії; виключення з об'єктів оподаткування акцизним податком операції з реалізації та/або передачі в межах одного підприємства електричної енергії, виробленої на об'єктах електроенергетики; доповнення переліку підакцизних товарів тютюновмісним виробом для електричного нагрівання (ТВЕН) за допомогою підігрівача з електронним управлінням; визначення термінів «електронна сигарета» та «рідина, що використовуються в електронних сигаретах». Також встановлено ставку акцизного податку на рідини, що використовуються в електронних сигаретах (3 тис грн за 1 л) та визначено порядок їх оподаткування, також запроваджено маркування ємності (упаковки) з рідиною, що використовується в електронних сигаретах, марками акцизного податку [14].

Водночас, незважаючи на постійне уточнення, адаптацію податкового законодавства з метою вдосконалення адміністрування акцизного оподаткуван-

ня, прогресивні його зміни згідно з практикою європейських країн усе ще недостатньо враховують стан інституційного середовища вітчизняної економіки. Як відомо, інституційне середовище формується в результаті взаємодії формальних і неформальних інститутів [14], інституційні перетворення суттєво впливають на ефективність бюджетно-податкової політики [15]. Постійне вдосконалення формальних інститутів акцизної політики, зокрема інституту адміністрування акцизного оподаткування (системи законодавчо закріплених, правових норм, що впорядковують податкові відносини у процесі адміністрування), відбувається одночасно із впливом неформальних інститутів (норм поведінки суб'єктів податкових відносин, правил, сформованих стереотипів поведінки, фіскальних традицій тощо). Причому цей вплив може бути як підтримуючим, підсилюючим позитивні ефекти, так і конфліктним, негативним. У першому випадку неформальні інститути оподаткування є відображенням позитивних фіскальних традицій, норм податкової культури у сплаті податків, у другому – віддзеркалюють традиції і звичаї ухилення від оподаткування [16, с. 125]. Недостатня відповідність (так звана конфліктність, протидія) формальних норм і неформальних інститутів призводить до того, що система адміністрування акцизного оподаткування в Україні втрачає результативність, відповідно, акцизна політика – ефективність.

У процесі справляння податків виникають податкові відносини між державою як публічним суб'єктом і платником податків, які опосередковані нормами податкового права. Якщо держава прагне збільшити надходження до бюджету, то платники податків намагаються мінімізувати податкові зобов'язання різними методами (законними або незаконними). Мінімізація оподаткування платниками податків також може використовуватися як свого роду механізм адаптації до дії негативних чинників зовнішнього середовища, намаганням зберегти виробництво, знизити витрати, економити ресурси в умовах кризи. Так, наслідками реалізації в Україні політики гармонізації та прискореної адаптації вітчизняного законодавства до вимог ЄС, зокрема постійного щорічного збільшення ставок акцизного податку, особливо для тютюнової продукції, стало ухилення від оподаткування, застосування окремими учасниками ринку низки схем мінімізації сплати індивідуального акцизу, зростання нелегального обігу тютюнових виробів тощо. Такі дії/ поведінка платників податків призводять до зниження податкової дисципліни та, відповідно, рівня виконання ними податкового законодавства, сприяють утворенню податкової заборгованості, виникненню податкового розриву як наслідок невиконання запланованого обсягу доходів до державного та місцевих бюджетів, отже, потребують збільшення витрат на податкове адміністрування.

Податкова заборгованість у результаті неефективного адміністрування акцизного оподаткування може утворюватися внаслідок різних причин: різниці між величинами потенційних і зареєстрованих платників; збільшення кількості неподаних декларацій (чисельність зареєстрованих платників, що не подали декларації з оподаткування); невідповідності

між обсягами податків, розрахованими платниками й відображеними в деклараціях, та їх величиною, що встановлюється виходячи з вимог чинного законодавства; різниці між розрахунковою сумою податків (ураховуючи перевірки з боку податкової служби) та фактично сплаченою тощо. Конкретизація окреслених причин стосовно адміністрування акцизного оподаткування, заходи щодо їх усунення та формування відповідних інституційних умов наведено в табл. 2.

Найбільш бажаним є варіант, за якого результативність адміністрування акцизного оподаткування буде оптимальною і відповідатиме найкращим зарубіжним практикам, тобто витрати податкової служби повинні бути низькими, а податкова заборгованість має знижуватися (наприклад, як у Нідерландах, Угорщині, Швеції та інших країнах [17]).

В Україні гостро зростає потреба у підвищенні результативності системи адміністрування акцизного оподаткування нової якості. Удосконалення нормативно-законодавчої бази відіграє важливу роль у формуванні позитивного ставлення до адміністрування акцизного оподаткування. Податкове законодавство повинно ґрунтуватися на дотриманні оптимального балансу прав платників податків і повноважень податкових органів, що сприятиме підвищенню рівня податкової моралі. Зачасту суперечливість податкових норм призводить до двоякого їх тлумачення, отже, зростання ймовірності порушень.

Досвід розвинених країн свідчить, що результативне адміністрування акцизного оподаткування передбачає його організацію і проведення на засадах партнерства, в основі якого – клієнтоорієнтований (сервісний) підхід, що ґрунтується на довірі і взаємній відповідальності суб'єктів податкових відносин. Така модель широко використовується в багатьох розвинених країнах світу, зокрема в Данії, Нідерлан-

дах, Швейцарії та ін. [10]. В Україні, крім усунення суперечливості норм податкового законодавства, перспективним напрямом розвитку адміністрування акцизного оподаткування є зміцнення та розвиток інституту партнерства (формування партнерських взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків). Це передбачає масово-роз'яснювальну та консультативну (податкові консультації) роботу у різних формах. Зростання ролі інституту податкового консультування визначається потребами платників акцизних податків у його існуванні завдяки здатності вирішувати конфлікт інтересів у правовому полі. Слід зазначити, що в 2020 р. до ПКУ внесено зміни, що впорядкували процес надання органами ДПС індивідуальних податкових консультацій [18]. Так, за запитом платника податків такі консультації можуть надаватися в усній, письмовій чи електронній формі, вони заносяться до Єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій, який буде знаходитися у вільному і безплатному доступі на офіційному сайті Державної податкової служби.

Поведінка платників податків значною мірою залежить від ставлення до урядових рішень, дій та ефективної роботи податкової служби, зокрема податкового адміністрування. У цьому контексті важливим є внесення змін у ПКУ щодо запровадження нової концепції відповідальності, яка передбачає суттєве вдосконалення взаємовідносин у координатах «державна/податкова служба як суб'єкт адміністрування – платник податків». Зокрема, це стосується здійснення обов'язкового аналізу та доведення контролюючими органами наявності умислу та вини платника податків під час учинення податкового правопорушення; притягнення до фінансової відповідальності платника податків за вчинення податкового правопорушення здійснюється за умо-

Таблиця 2

Причини виникнення податкової заборгованості/недоотримання акцизних податків до бюджету та можливості їх усунення

Причини	Заходи для усунення	Інституційні умови
Складність і заплутаність податкового законодавства	Поліпшення роз'яснювальної роботи, податкових консультацій із використанням електронних сервісів, ініціювання законодавчих змін, спрощення законодавства	Удосконалення формальних інститутів, формування інституту довіри
Відсутність взаємодії органів реєстрації з податковою службою	Налагодження взаємодії органів реєстрації з податковою службою	Зміцнення інституту партнерства
Невідповідність між кількістю потенційних і зареєстрованих платників	Спрощення системи реєстрації платників	Удосконалення інституту контролю
Збільшення кількості неподаних декларацій (кількість зареєстрованих платників, що не подали декларації з оподаткування)	Спрощення декларацій, налагодження партнерських відносин	Удосконалення формальних інститутів, зміцнення інституту контролю, розвиток інституту партнерства
Невідповідність між обсягами податків, розрахованими платниками й відображеними в деклараціях, та їх величиною	Підвищення кваліфікації платників податків, організація курсів, консультацій із податкової грамотності	Удосконалення інституту контролю, формування інститутів культури, довіри, відповідальності
Різниця між розрахунковою сумою податків (ураховуючи перевірки з боку податкової служби) та фактично сплаченою	Підвищення кваліфікації платників податків, організація курсів із податкової грамотності	Посилення дієвості інституту контролю, формування інститутів довіри і партнерства

Джерело: складено авторами

ви наявності в діянні вини, крім деяких податкових правопорушень відповідальність за які настає незалежно від наявності вини; визначення обставин, що пом'якшують відповідальність особи за вчинення податкового правопорушення (під впливом погрози, примусу, матеріальної, службової чи іншої залежності, збігу тяжких особистих чи сімейних обставин; самостійне повідомлення платником податків про вчинене ним правопорушення); визначення додаткових обставин, що звільняють від фінансової відповідальності платника податків; зменшення розміру штрафів за вчинення податкового правопорушення на 50% у разі наявності хоча б однієї обставини, що пом'якшує відповідальність; відповідальність контролюючих органів за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності вини; визначення фіксованого розміру компенсації шкоди (одна мінімальна заробітна плата), заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, для отримання якої платнику податків необхідно довести лише факт протиправності рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів; визначення переліку видів шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, які можуть бути заявлені платником податків до відшкодування [18].

Перспективними напрямками розвитку адміністрування акцизного оподаткування є впровадження сучасних технологій податкового адміністрування (інформатизація процесів податкового адміністрування, спрощення податкового обліку і звітності (наприклад, із використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій), уніфікація процедур оподаткування, стандартизація процесів адміністрування, електронне звітування тощо), нових інструментів контролю над обігом підакцизних товарів, упровадження ризик-орієнтованих методик податкового адміністрування для ліквідації схем мінімізації сплати індивідуального акцизу, своєчасне реагування на формування нових сегментів ринків підакцизних товарів, застосування превентивних механізмів запобігання уникненню/мінімізації сплати акцизних податків тощо.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок. Підсумовуючи, можна зробити висновок, що належне адміністрування акцизного оподаткування є необхідною умовою забезпечення стабільних надходжень до державного та місцевих бюджетів від індивідуальних/специфічних акцизів. Під час формування акцизної політики важливим аспектом є забезпечення реалізації результативної й ефективної системи адміністрування акцизів, яка повинна сприяти максимально можливій мобілізації податкових надходжень до державного та місцевих бюджетів і водночас бути оптимальною, а також прозорою, зрозумілою, відносно простою для платників податків, не порушувати їхні права та не знищувати стимули до легальної діяльності. Сформована в Україні система адміністрування у цілому та акцизних податків зокрема є динамічною системою, яка постійно розвивається й у цілому за формальними ознаками відповідає європейській практиці. Водночас слід зазначити, що в умовах динамічних змін,

економічної нестабільності, низького рівня податкової дисципліни в Україні система податкового адміністрування та особливості процесу адміністрування акцизних податків є вагомим підґрунтям підвищення ефективності податкової політики держави загалом і акцизної політики зокрема. Важливо враховувати, що впорядкування податкових відносин у системі адміністрування акцизного оподаткування має передбачати не лише законодавчі та адміністративні рішення, а й створення відповідного інституційного середовища, у якому переважна кількість платників добровільно, системно і добросовісно сплачує податки. Це відбуватиметься за умови реального впровадження прогресивної моделі податкового адміністрування – партнерської як підґрунтя формування більш високого рівня довіри до держави, податкової і митної служб та передбачає підвищення якості інституційного середовища, зміцнення відносин взаємної відповідальності, послідовності, прозорості, відкритості, забезпечення відносної стабільності.

Результативна система адміністрування акцизних податків має стати підґрунтям підвищення ефективності акцизної політики адекватно до вимог соціально-економічного розвитку суспільства. Важливим аспектом подальшого розвитку адміністрування акцизного оподаткування є оцінка його результативності й якості та їх підтримання у середньостроковій перспективі, що є перспективою подальших досліджень.

Бібліографічний список:

1. Звітність про виконання Державного бюджету (зведеного бюджету, державного бюджету, місцевих бюджетів) України за 2015–2019 рр. *Офіційний сайт Державної казначейської служби України*. URL : <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 28.03.2020).
2. Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект / за заг. ред. В.І. Коротуна. Ірпінь : Університет ДФС України, 2018. 100 с.
3. Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як процес і мистецтво. *Фінанси України*. 2003. № 6. С. 27–35.
4. Іванов Ю.Б., Карпов Л.М., Петросяк К.В. Адміністрування податків / за заг. ред. докт. екон. наук, професора Ю.Б. Іванова. Харків : ХНЕУ, 2005. 276 с.
5. Крупка М.І., Кміть В.М., Паславська Р.Ю. Система адміністрування податків в Україні: стан, проблеми та перспективи. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2016. Вип. 26.2. С. 217–223.
6. Мельник В.М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні. *Актуальні проблеми економіки*. 2003. № 5(23).
7. Проскура К.П. Особливості адміністрування податків в Україні. *Економічний часопис – XXI*. 2012. № 3–4. С. 53–55.
8. Панура Ю.В. Підвищення ефективності податкового адміністрування в контексті реформування фінансової системи. *Бізнес Інформ*. 2018. № 4. С. 310.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=1325929236848879> (дата звернення: 05.04.2020).
10. Ефремова Т.А. Совершенствование работы налоговых органов с налогоплательщиками в контексте модели сервисно-ориентированного налогового администрирования. *Налогов*. 2017. № 3. С. 36–40.

11. Демчишак Н.Б., Процак О.-О.В. Податкова політика в Україні: фіскальний і регулюючий аспекти впливу непрямого оподаткування. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. Вип. 24.3. С. 209–215.
12. Громов Д. Україна втратила 11 позицій у рейтингу Paying Taxes 2020. URL : <https://gmk.center.ua/news/ukraina-vtrabila-11-pozicij-u-rejtingu-paying-taxes2020/>.
13. Бюджетна декларація на 2020–2022 рр. URL : <http://nizhyn-budget.org/static/file/budzetna-deklaracija-na-2020-2022-roki.pdf>.
14. Качула С.В. Удосконалення інституційного середовища як умови дієвості державної фінансової політики соціального розвитку в Україні. *Соціальна економіка*. 2018. № 56. С. 37–49.
15. Чугунов І.Я., Макогон В.Д. Бюджетно-податкова політика в умовах інституційних перетворень. *Вісник КНТЕУ*. 2014. № 4. С. 79–91.
16. Паєнтко Т.В. Інституціоналізація фіскального регулювання фінансових потоків. Київ : ДКС центр, 2013. 294 с.
17. Олейнікова Л.Г. Підвищення фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування в Україні. *Фінанси України*. 2010. № 10. С. 47–59.
18. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податків, усунення технічних і логічних неузгодженостей в податковому законодавстві : Закон України від 16.01.20 № 466-IX. *Голос України*. 2020. № 84(7341).
7. Proskura K.P. (2012) Osoblyvosti administruvannya podatkov v Ukraini [Features of tax administration in Ukraine]. *Ekonomichnyj chasopys-XXI*, no. 3-4, pp. 53-55.
8. Panura Yu.V. (2018) Pidvyshhennya efektyvnosti podatkovogo administruvannya v konteksti reformuvannya finansovoyi systemy [Improving the efficiency of tax administration in the context of reforming the financial system]. *BiznesInform*, no 4, pp. 310.
9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010). Podatkovyy kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine], no. 2755-VI. Available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=1325929236848879> (accessed 5.04.2020).
10. Efremova T. A. (2017) Sovershenstvovanie raboty nalogovykh organov s nalogoplate!shchikami v kontekste modeli servisno-orientirovannogo nalogovogo administruvaniya [Improving the work of tax authorities with taxpayers in the context of a service-oriented tax administration model]. *Nalogi*, no 3, pp. 36–40.

References:

1. Derzhavnoi kaznachejskoyi sluzhby Ukrainy (2020) Zvitnist pro vykonannya Derzhavnogo byudzhetu (zvedenogo byudzhetu, derzhavnogo byudzhetu, miscevykh byudzhetiv) Ukrainy za 2015 – 2019 rr. [Reporting on the implementation of the State Budget (consolidated budget, state budget, local budgets) of Ukraine for 2015 – 2019]. Available at: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (accessed 28.03.2020)
2. Korotun V.I. (ed.) (2018) *Dialektyka reformuvannya akcyznoho opodatkovannya tyutyunovykh vyrobiv v Ukraini: yevrointegracijnyj aspekt* [The dialectic of reforming the excise taxation of tobacco products in Ukraine: the European integration aspect]. Irpin: Universytet DFS Ukrainy. (in Ukrainian)
3. Andrushhenko V. L. (2003) Fiskalne administruvannya yak proces i mystecztvo [Fiscal administration as a process and an art]. *Finansy Ukrainy*, no 6, pp. 27–35.
4. Ivanov Yu.B. (ed.), Karpov L.M., Petrosyancz K.V. (2005) *Administruvannya podatkov* [Tax administration]. Xarkiv: XNEU. (in Ukrainian)
5. Krupka M. I., Kmit V. M., Paslavska R. Yu. (2016) Sistema administruvannya podatkov v Ukraini: stan, problemy ta perspektivy [The system of tax administration in Ukraine: status, problems and prospects]. *Naukovyj visnyk NLTU Ukrainy*, vol. 26.2, pp. 217-223.
6. Melnyk V. M. (2003) Problemy teorii ta praktyky administruvannya podatkov v Ukraini [Problems of theory and practice of tax administration in Ukraine.]. *Aktualni problemy ekonomiky*, no 5 (23).
11. Demchysyak N.B., Proczak O.-O.V. (2014) Podatkova polityka v Ukraini: fiskalnyj i reguluyuchy aspekty vplyvu nepryamooho opodatkovannya [Tax policy in Ukraine: fiscal and regulatory aspects of the impact of indirect taxation]. *Naukovyj visnyk NLTU Ukrainy*, vol. 24.3, pp. 209-215.
12. Gromov D. Ukrainyana vtratyly 11 pozycij u rejtyngu Paying Taxes 2020 [Ukraine lost 11 positions in the Paying Taxes 2020 ranking]. Available at: <https://gmk.center.ua/news/ukraina-vtrabila-11-pozicij-u-rejtingu-paying-taxes2020/>.
13. Byudzhetna deklaraciya na 2020 – 2022 rr. [Byudzhetna deklaraciya na 2020–2022 rr.]. Available at: <http://nizhyn-budget.org/static/file/budzetna-deklaracija-na-2020-2022-roki.pdf> (accessed 5.04.2020).
14. Kachula S.V. (2018) Udoskonalennya instytucijnogo sredovyshha yak umovy diyevosti derzhavnoi finansovoyi polityky socialnogo rozvytku v Ukraini [Improving of the institutional environment as a condition of the effectiveness of public financial policy of social development in Ukraine]. *Socialna ekonomika*, vol. 56, pp. 37-49.
15. Chugunov I. Ya., Makogon V.D. (2014) Byudzhetno-podatkovaya polityka v umovax instytucijnyx peretvoren [Fiscal policy in terms of institutional change]. *Visnyk KNTEU*, no. 4, pp. 79–91.
16. Payentko T.V. (2013) Instytucionalizaciya fiskalnogo reguluvannya finansovykh potokiv [Institutionalization of fiscal regulation of financial flows]. Kyiv: DKS centr. (in Ukrainian)
17. Olejnikova L.G. (2010) Pidvyshhennya fiskalnoyi j ekonomichnoyi rezul'tatyvnosti podatkovogo administruvannya v Ukraini. [Improving the fiscal and economic efficiency of tax administration in Ukraine]. *Finansy Ukrainy*, no. 10, pp. 47-59.
18. Pro vnesennya zmin do Podatkovogo kodeksu Ukrainy shhodo udoskonalennya administruvannya podatkov, usunennya texnichnyx i logichnyx neuzgodzhenostej v podatkovomu zakonodavstvi [About modification of the Tax code of Ukraine concerning improvement of administration of taxes, elimination of technical and logical inconsistencies in the tax legislation]: *Zakon Ukrainy vid 16.01.20, no. 466-IX. Golos Ukrainy*, 2020, no. 84 (7341).