

The article is sanctified to research of question in relation to complex character of the regime of providing of state security. Basic signs over and descriptions of this regime, his determinations, are in-process brought, and also authorial conception of functioning of the administrative legal regime of providing of the state of Ukraine is offered.

Keywords: administrative legal regime; providing of state security; subjects to the sector of safety.

Дозорець П. М.

ФОРМИ КОНТРОЛЬНО-НАГЛЯДОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ У СФЕРІ ОБІГУ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ

УДК 342.6

Здійснення контрольно-наглядової діяльності за сплатою податків є одним із основних завдань покладених на державну податкову службу України. Форма податкового контролю – одне з найбільш дискусійних питань науки фінансового права. Про це свідчить той факт, що за весь час її існування не було досягнуто згоди щодо визначення вказаного поняття. Зазначене породжує невизначеність та плутанину під час видової класифікації податкового контролю, що знаходить відображення у ході законотворчого процесу. Відсутність єдиного розуміння наведеного поняття може викликати проблеми також під час реалізації норм права.

У правовій науковій літературі має місце асоціювання термінів «форма контрольно-наглядової діяльності» та «метод контрольно-наглядової діяльності», що на нашу думку є некоректним. Тому в статті ми визначимо форми податкового контролю, які застосовуються органами державної податкової служби у практичній діяльності, пов'язаній з обігом підакцизних товарів, розкриємо проблеми, які виникають при їх застосуванні.

Мета цієї статті полягає в тому, щоб на основі аналізу нормативно-правових актів, що регламентують діяльність податкових органів, до функцій яких належить здійснення контрольно-наглядової діяльності, визначити та запропонувати найбільш ефектив-

ні форми здійснення такої діяльності у сфері обігу підакцизних товарів.

Окремі аспекти цієї проблеми аналізували, О. Данілова, Д. Бахраха, Ю.М.Кучерявенко, Л.Касяненко, Л.Савченко та інші. Проте такий аспект як форми контрольно-наглядової діяльності органів державної податкової служби у сфері обігу підакцизних товарів є малодослідженим і потребує подальшого вивчення. Автор статті подає власне бачення цього питання.

Норми кожної окремої галузі права поширюються на певне коло осіб, які, підпадаючи під вплив цих норм, виступають суб'єктами відповідної галузі права. У правовідносинах, що виникають між державою й платником із приводу сплати податків, інтереси держави представляють насамперед органи, що здійснюють управління в галузі надходження податкових платежів. Законодавство, що регулює оподаткування досить часто йде шляхом виділення закритого переліку таких органів. Найчастіше це відбувається на рівні окремих законодавчих актів, що регулюють правовий статус органів, що здійснюють управління оподаткуванням.

Податкові органи як частина державного апарату наділені комплексом державно-владних повноважень, що реалізуються в спеціальних правових формах, специфіка яких полягає у тому, що вони регламентуються нормами декількох галузей права: адміністративного, фінансового та податкового. За своїм змістом реалізація цих повноважень передбачає здійснення податковими органами організаційної, управлінської діяльності, яка відбувається в основному в правових формах: правотворчій, правозастосовній та правоохоронній, а також у власне організаційних: наприклад, проведенні податковими органами консультування зацікавлених осіб з питань виробництва та подальшої реалізації(обігу) підакцизних товарів. Усі форми діяльності тісно взаємопов'язані та в сукупності становлять єдине ціле. При цьому треба звернути увагу на те, що це вимагає від податкових органів застосування сукупності різноманітних правових засобів, які за своїм характером можуть бути визнані адміністративно-правовими методами.

Оскільки державний контроль повинен бути спрямований на кінцевий результат, а використання різноманітних його форм допомагає простежити доцільність здійснення дій на досягнення цього результату, одержати об'єктивні підсумки зробити допомогу в подоланні існуючих проблем особливого значення набувають конкретні форми контролю, які можна класифікувати залежно від видів контролю, сфери контролюваних відносин та наслідків, тому особливого значення набуває контрольна діяльність, яка здійснюється органами державної податкової служби України.

Виконавча діяльність податкових органів полягає у повсякденній практичній організації та здійсненні податкової діяльності й застосуванні різноманітних засобів реалізації податкової політики. Податкові органи, що перебувають на різних організаційно-правових рівнях, підпорядковуються вищестоящому державному органу і разом з тим мають право самостійно здійснювати розпорядчі повноваження, приймати рішення, обов'язкові до виконання підпорядкованими податковими органами, суб'єктами господарювання й громадянами, та контролювати їх виконання [1, 117].

М.Грідчина та В.Заходжай класифікують форми фінансового контролю за часом здійснення, за джерелами даних, що перевіряються, та за методами здійснення. При чому вони зазначають: «такі види фінансового контролю як державний, аудиторський та внутрішньогосподарський виконуються у формах, що визначаються за певними ознаками» [7, 236].

В.Онищенко перевірку розглядає як форму контрольної діяльності органів державної податкової служби України, як прояв реалізації державного податкового контролю, обумовленого імперативністю податків, контрольною функцією податків [5, 216]. Однак зразу ж дає і визначення методу державного податкового контролю як сукупності засобів і прийомів практичного здійснення цього виду діяльності, яке нічим не відрізняється від визначення форми контролю, і в якості прикладу методу називає перевірку [5, 216].

Аналогічна ситуація спостерігається і у податковому кодексі, де способами здійснення податкового контролю визнаються облік платників, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів ДПС, перевірка, звірка. Термінологічна плутанина як на науковому, так і на нормативному рівнях суттєво ускладнює дослідження контрольно-наглядової діяльності органів державної податкової служби України взагалі, в тому числі щодо здійснення у сфері обігу підакцизних товарів, та негативно впливає на всю науково-дослідну діяльність і гальмує нормотворчий процес. Не варто помилково ототожнювати форми і методи контрольно-наглядової діяльності органів державної податкової служби України, оскільки у першому випадку йдеться про зовнішні форми прояву контрольно-наглядової діяльності, у другому – про внутрішній її зміст, тобто необхідно чітко розмежувати акценти при використанні зазначених термінів, уніфікувати їх використання і в правовій науці, і в законодавстві. Тому дана проблема і стала підставою для обрання теми статті.

Форма управління – це зовнішній вияв конкретних дій, які здійснюють органи виконавчої влади для реалізації поставлених перед ними завдань. Термін «форма» означає вид, будь-який зовнішній вияв певного змісту [3, 132]. Якщо функції управління розкривають основні напрями цілеспрямованого впливу суб'єктів управління на об'єкти управління, то форми управління – це шляхи здійснення такого цілеспрямованого впливу, тобто форми управління показують, як практично здійснюється управлінська діяльність.

Процес реалізації завдань і функцій юридично виявляється у відповідних формах. Форми контрольної діяльності податкових органів визначають характер відносин у сфері оподаткування. Форми такої діяльності прямо обумовлено тими юридичними приписами, за допомогою яких держава регулює діяльність податкових органів.

Суттєвою ознакою класифікації податкового контролю є форми його здійснення, за якою виділяють: попередній контроль, поточний і наступний [2, 7].

Попередній контроль здійснюється до формування платником податків об'єктів оподаткування – реєстрація платників податків та відповідної інформації щодо їх діяльності).

Поточний (оперативний) контроль здійснюється в ході формування об'єктів оподаткування. Він покликаний попереджати помилкові або незаконні дії за операціями, які вже провадяться платниками податків і впливають на формування об'єктів оподаткування.

Наступний контроль починається після формування платником податків об'єктів оподаткування і здійснення розрахунків податків у відповідних податкових деклараціях (розрахунках) та інших документах, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків. Для здійснення наступного контролю використовують інформацію, зафіксовану у відповідних облікових, податкових і звітних документах, та дані про фактичний стан майна і зобов'язання платника податків на дату складання податкових декларацій і проведення перевірки.

Попередній, поточний (оперативний) та наступний контроль тісно пов'язані й часто взаємодоповнюються. Поточний контроль оперативно доповнює попередній, наступний - попередній і поточний, що значною мірою сприяє поліпшенню всієї системи податкового контролю.

Проте такий розподіл є дуже умовним, тому що ті самі контрольні заходи можуть бути одночасно попередніми, поточними і наступними щодо різних, пов'язаних з виконанням податкових зобов'язань дій.

У Податковому Кодексі України визначено способи податкового контролю, такі як :

- ведення обліку платників податків.
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби.
- перевірок та звірок відповідно до вимог Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, вста-

новленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин. [6, 55].

На наш погляд, основні форми контролю, який проводиться органами державної податкової служби України за сплатою акцизного податку та у сфері обігу підакцизних товарів потрібно розділити на дві групи в залежності від виду діяльності:

- контрольна - реалізація якої, обумовлену імперативністю податків, включаючи : постановку платників на податковий облік, надання консультацій, проведення масово-роз'яснювальної роботи(попередній контроль); проведення перевірки(поточний контроль) ; застосування заходів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства під час проведення поточного контролю та здійснення попереднього контролю (наступний контроль)

- наглядова - реалізація якої обумовлена контрольною функцією податків : спостереження, моніторинг, одержання й обробка інформації щодо відхилення реальних податкових надходжень від заданих параметрів, аналіз і оцінка прийнятих рішень в області оподаткування, в тому числі нормативних актів тощо.

Ми вважаємо що на даному етапі розвитку податкової системи України найбільш ефективним формою здійснення контролю – наглядової діяльності за сферою обігу підакцизних товарів та сплатою акцизного податку є здійснення попереднього контролю шляхом ведення обліку платників даного виду податку та здійснення дій пов'язаних з реєстрацією осіб, які здійснюють господарську діяльність у сфері обігу підакцизних товарів. Характеризуючи порядок проведення обліку платників в органах державної податкової служби, дуже часто звертають увагу на те, що він являє собою встановлену податковим законодавством послідовність дій податкових органів щодо здійснення реєстрації, перереєстрації або зняття з реєстрації осіб, які підлягають обліку в органах державної податкової служби, а також діяльність податкових органів з ведення реєстрів платників податків. Тобто облік в органах державної податкової служби зводиться винятково до дій податкових органів. На нашу думку на цій стадії має

проводитися надання податкових консультацій та проведення масово - роз'яснювальної роботи працівниками органів державної податкової служби, сприйняття платника податків як партнера з метою подальшого спрощення проведення контрольної діяльності податкових органів. Однак необхідно також, враховувати й дії самих зобов'язаних осіб – платників податків, які надають певні відомості для податкового обліку та достовірно перевіряти надану ними інформацію.

Особливостями обліку платників акцизного податку в органах державної податкової служби визначаються періодами його здійснення. До них можна віднести:

а) стадію постановки на облік платника податків. Фактично в цьому випадку здійснюється легалізація суб'єкта, наділеного податковими правами й обов'язками, який має їх реалізовувати;

б) стадія уточнення, корегування відомостей про платника податків;

в) стадія зняття з обліку в органах державної податкової служби.

Це пов'язано або зі зміною місця обліку платників податків, або із припиненням його діяльності й оподаткування даної особи.

Постановка на облік платників податків припускає реалізацію двох типів податкових режимів. Загальний тип обліку в органах державної податкової служби передбачає здійснення облікових дій відносно платників податків, які не відрізняються ніякими особливостями, специфічними рисами статусу. Спеціальний тип обліку в органах державної податкової служби реалізується щодо платників податків, які характеризуються спеціальним статусом, в нашому випадку є платниками акцизного податку або здійснюють діяльність у сфері обігу підакцизних товарів. Цей спосіб податкового контролю надзвичайно важливий, оскільки на цій стадії формується інформація про конкретного платника і визначаються ризикові суб'єкти господарської діяльності, які без поважних на те причин свідомо не сплачують акцизного податку та здійснюють діяльність у сфері незаконного обігу підакцизних товарів.

Іншою формою контрольної діяльності є інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності державної податкової служби - комплекс заходів із збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання органами державної податкової служби покладених на них функцій та завдань[6].

Податкова інформація - це сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності й необхідні для реалізації покладених на органи державної податкової служби завдань і функцій. Порядок подання податкової інформації органам державної податкової служби визначається Кабінетом Міністрів України. Система податкової інформації, її джерела та режим визначаються Податковим кодексом України та іншими нормативно-правовими актами.

Податковим кодексом визначено, що податкова інформація надходить від різних джерел: платників податків та податкових агентів, від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України, від банків, інших фінансових установ, від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів; від підрозділів податкової служби та митних органів.

Система органів державної податкової служби України спирається на інтелектуальну інформацію, до якої належить економічна, правова, соціальна, статистична та інші види інформації.

При створенні інформаційно-аналітичної системи органів державної служби її основними елементами є бази даних; системи обробки даних (у системах прийняття рішення); автоматизовані робочі місця, які реалізують свою роботу на базі сучасних електронно-обчислювальних машин та засобів зв'язку. Первинними елементами інформаційно-аналітичної системи є периферійні об'єктно-спеціалізовані автоматизовані інформаційні підсистеми. Дієвим способом вирішення проблем здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності державної податкової служби є запровадження відповідного комплексу, який передбачає подання, приймання та комп'ютерну обробку податкової звітності та реєстрів податкових накладних в електронному

вигляді, створення електронних реєстрів податкових накладних та використання аналітичних процедур для всебічного та оперативного аналізу даних податкової звітності.

Створення інформаційно-аналітичного забезпечення органів державної податкової служби як цілісної системи, спрямованої на загальний аналіз результатів господарської діяльності платників податків, забезпечить покращення адміністрування податків, в тому числі акцизного податку. Також це дозволить спрямувати контрольну діяльність органів ДПС на тих платників податків, які ухиляються від сплати акцизного податку та найбільше допускають порушень пов'язаних з незаконним обігом підакцизних товарів при цьому зменшити навантаження на сумлінних платників податків.

Основною формою здійснення контрольних повноважень органів ДПС України є податкова перевірка. Така форма державного контролю як перевірка має різні види, однак ми рахуємо, що тільки документальна та камеральна перевірки є формою контролю органів ДПС України.

У загальному сенсі податкові перевірки можна класифікувати за декількома підставами:

1) за обсягом контрольованих дій (камеральні, документальні та фактичні);

2) залежно від періодичності проведення документальні перевірки (планові, позапланові). Планова перевірка являє собою перевірку, здійснювану відповідно до плану діяльності контролюючого органу. Як альтернатива планової податкової перевірки, виступають перевірки, здійснювані контролюючими органами поза зв'язком із затвердженим планом проведення контролюючих дій – позапланові;

3) залежно від місця проведення документальні перевірки (виїзні і невиїзні) [4;350].

У податковому кодексі визначено, що органи державної податкової служби мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки [6].

Виходячи з цього, органи державної податкової служби України мають проводити три види податкових перевірок: камеральні, документальні, фактичні. Різновидами документальних перевірок визначаються планові або позапланові, виїзні або невиїзні. Однак ми вважаємо, що фактичні перевірки це методи досягнення мети контрольної діяльності органів податкової служби тому розглянемо це питання у методах.

Камеральну перевірку законодавець пов'язує з двома принциповими ознаками: проведення її у приміщенні органу державної податкової служби та наявність як підстав даних, що містяться в податкових деклараціях (розрахунках) платника податку.

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених Податковим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення та оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, а також отриманих в установленому законодавством порядку органом державної податкової служби документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Виїзна перевірка є перевіркою, що здійснюється за місцем перебування платника податків або за місцем розташування об'єкта, стосовно якого проводиться така перевірка, на підставі даних податкових декларацій і існуючих у податкових органах документів і відомостей про діяльність і майно платника податків і зборів, а також отриманих у нього документів і відомостей.

Невизначена перевірка проводиться в приміщенні органу державної податкової служби може бути визнана як формою так і методом адміністративної діяльності органів ДПС.

Підсумовуючи викладене, враховуючи специфіку правовідносин у сфері акцизного оподаткування ми пропонуємо виділити такі форми діяльності податкових органів у сфері обігу підакцизних товарів:

- Ведення належного обліку платників акцизного податку.
- Інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби, створення аналітичних баз які відслідковували обіг підакцизних товарів на території України, використання інформаційних баз даних Митної служби України при імпорті підакцизних товарів.
- Повна документальна перевірка фінансово-господарської діяльності пов'язаної з обігом підакцизних товарів платників податків, яка включає всі методи досягнення мети перевірки.
- Викриття правопорушень органами державної податкової служби та притягнення до юридичної відповідальності фізичних та юридичних осіб, які не зареєстровані як платники акцизного податку та здійснюють діяльність у сфері незаконного обігу підакцизних товарів.

1. Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Залуцька Н.С., Білінський В.З. Податковий контроль: [підруч.] / П.Ю. Буряк, Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька, В.З. Білінський. – К.: «Хай-Тек Прес», 2007. – 608 с.
2. Гусак Н.Б., Гусак Ю.Д. Контроль податкових органів за діяльністю підприємств. /Н.Б. Гусак, Ю.Д. Гусак. – Навчальний посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2007. - 320 с.
3. Кучерявенко М.П. Податкове право України академічний курс : [підруч.] / М.П. Кучерявенко. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
4. Лютий І.О., Дрига А. Б., Петренко М.О. Податки на споживання в економіці України / І.О. Лютий, А.Б. Дрига, М.О. Петренко. – К.: Знання, 2004. - 316 с.
5. Онищенко В. Податковий контроль у системі державного регулювання економіки/В. Онищенко// Регіональна економіка. – 2002. - № 1. – С. 213 - 218.

6. *Фінанси (теоретичні основи): Підруч. / М.В. Грідчина, В.Б. Заходжай, Л.Л. Осипчук та ін.; Під кер. і за наук. ред. М.В. Грідчиної, В.Б. Заходжая. – К., 2002. – 280 с.*

7. *Податковий кодекс України. -К.:ДП «ІВЦ ДПА України», 2010. – 336с.*

Дозорець П.М. Форми контрольно-наглядової діяльності органів державної податкової служби у сфері обігу подакцизних товарів

У статті визначено форми податкового контролю, які застосовуються органами державної податкової служби у практичній діяльності, пов'язаній з обігом подакцизних товарів; розкрито проблеми, які виникають при здійсненні податкового контролю у сфері обігу подакцизних товарів та запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: форми, способи, контрольно-наглядова діяльність, органи державної податкової служби, податкова перевірка, облік.

Дозорець П.М. Формы контрольно-надзорной деятельности органов государственной налоговой службы в сфере оборота подакцизных товаров

В статье определены формы налогового контроля, которые применяются органами государственной налоговой службы в практической деятельности, связанной с оборотом подакцизных товаров; раскрыты проблемы, возникающие при осуществлении налогового контроля в сфере оборота подакцизных товаров и предложены пути их решения.

Ключевые слова: формы, способы, контрольно-надзорная деятельность, органы государственной налоговой службы, налоговая проверка, учет.

Dozorets P.M. Forms of control-oversight of the state tax service in the sphere of circulation of excisable goods

The article outlines the forms of tax control, which are used by the state tax service in the practices associated with the trafficking of excisable goods, disclosed the problems arising in the implementation of the tax control the circulation of excisable goods and ways of their solution.

Keywords: forms, methods, compliance and enforcement, state tax authorities, tax audit, accounting.

Ковбас І.В., Друцұл Т.І.

**ЗАВДАННЯ ТА ФУНКЦІЇ, ЯК НЕОБХІДНІ
СКЛАДОВІ АДМІНІСТРАТИВНО-
ПРАВОВОГО СТАТУСУ ОРГАНІВ ПУБЛІЧНОЇ
АДМІНІСТРАЦІЇ**

УДК 342.92

Постановка проблеми. Процес становлення України, як правової держави, супроводжується повномасштабною рефор-