

ФОРМИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ ЗА ОБІГОМ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ

FORMS OF CONTROL OF STATE TAX SERVICE FOR THE FISCAL CIRCULATION EXCISABLE GOODS

Дозорець П.М.,
кандидат юридичних наук,
старший слідчий
СУ ФР ГУ ДФС у Вінницькій області

Стаття присвячена висвітленню форм податкового контролю, які застосовуються органами Державної фіскальної служби України у практичній діяльності, пов'язаній із обігом підакцизних товарів; розкрито проблеми, що виникають під час здійснення податкового контролю у сфері обігу підакцизних товарів, і запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: форми, способи, контрольно-наглядова діяльність, органи Державної фіскальної служби України, податкова перевірка, облік.

В статье определены формы налогового контроля, которые применяются органами Государственной фискальной службы Украины 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 фискальной службы Украины, налоговая проверка, учет.

The article is devoted to coverage of tax control forms, which are used by the public service in fiscal practice relating to the circulation of excisable products; solved problems that arise in the implementation of tax control in the sphere of excisable goods and proposed solutions.

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

Актуальність теми. Термінологічна плутанина як на науковому, так і на нормативному рівнях суттєво ускладнює дослідження податкового контролю органів Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України) загалом, у тому числі щодо здійснення у сфері обігу підакцизних товарів, і негативно впливає на всю науково-дослідну діяльність і гальмує нормотворчий процес. Не варто помилково ототожнювати форми й методи податкового контролю органів ДФС України, оскільки в першому випадку йдеться про зовнішні форми вияву контрольно-діяльності, у другому – про її внутрішній зміст, тобто необхідно чітко розмежувати акценти під час використання зазначених термінів, уніфікувати їх використання й у правовій науці, і в законодавстві. Тому ця проблема й стала підставою для обрання теми статті.

Виконавча діяльність фіскальних органів полягає в повсякденній практичній організації та здійсненні податкової діяльності й застосуванні різноманітних засобів реалізації податкової політики. Фіскальні органи як частина державного апарату наділені комплексом державно-владних повноважень, що реалізуються в спеціальних правових формах, специфіка яких полягає в тому, що вони регламентуються нормами галузей права – адміністративного, фінансового та податкового. За своїм змістом реалізація цих повноважень передбачає здійснення фіскальними органами організаційної, управлінської діяльності, яка відбувається переважно в правових формах –

правотворчій, правозастосовній і правоохоронній, а також у власне організаційних: наприклад, під час проведення фіскальними органами консультування зацікавлених осіб із питань виробництва й подальшої реалізації (обігу) підакцизних товарів. Усі форми діяльності тісно взаємопов'язані й у сукупності становлять єдине ціле.

Виклад основного матеріалу. Фіскальні органи, що перебувають на різних організаційно-правових рівнях, підпорядковуються вищому державному органу й разом із тим мають право самостійно здійснювати розпорядчі повноваження, приймати рішення, обов'язкові до виконання підпорядкованими фіскальними органами, суб'єктами господарювання та громадянами, і контролювати їх виконання. Оскільки державний контроль повинен бути спрямований на кінцевий результат, а використання різноманітних його форм допомагає простежити доцільність здійснення дій на досягнення цього результату, одержання об'єктивних підсумків надання допомоги в подоланні наявних проблем, особливого значення набувають конкретні форми контролю, які можна класифікувати залежно від видів контролю, сфери контролюваних відносин і наслідків, тому особлива роль відводиться контрольній діяльності, що здійснюється органами ДФС України.

У правовій науковій літературі має місце асоціювання термінів «форма податкового контролю» й «метод податкового контролю», що, на нашу думку, є некоректним. Тому в статті ми визначимо форми

податкового контролю, які застосовуються органами ДФС України у практичній діяльності, пов'язаній з обігом підкацизних товарів, розкриємо проблеми, що виникають під час здійснення податкового контролю у сфері обігу підкацизних товарів.

В. Онищенко перевірку розглядає як форму контрольної діяльності органів ДФС України, як вияв реалізації державного податкового контролю, обумовленого імперативністю податків, контрольною функцією податків [5, с. 216]. Однак зразу ж дає й визначення методу державного податкового контролю як сукупності засобів і прийомів практичного здійснення цього виду діяльності, яке нічим не відрізняється від визначення форми контролю, і як приклад методу називає перевірку [5, с. 216].

Аналогічна ситуація спостерігається й у Податковому кодексі України, де способами здійснення податкового контролю визнаються облік платників, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів ДФС України, перевірка, звірка.

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, с. 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, с. 7].

Попередній контроль здійснюється до формування платником податків об'єктів оподаткування – реєстрація платників податків і відповідної інформації щодо їхньої діяльності.

Поточний (оперативний) контроль здійснюється в ході формування об'єктів оподаткування. Він покликаний запобігати помилковим або незаконним діям щодо операцій, 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 із обчисленням і сплатою податків. Для здійснення наступного контролю використовують інформацію, зафіксовану у відповідних облікових, податкових і звітних документах, та дані про фактичний стан майна й зобов'язання платника

податків на дату складання податкових декларацій і проведення перевірки.

Попередній, поточний (оперативний) і 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 водночас попередніми, поточними й наступними щодо різних, пов'язаних із виконанням податкових зобов'язань дій.

У Податковому кодексі України визначено способи податкового контролю, а саме :

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби;
- перевірки та звірки відповідно до вимог Кодексу, а також перевірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи, у порядку, установленому законами України, що регулюють відповідну сферу прав

відносин [6, с. 55].

Ми вважаємо, що на цьому етапі розвитку податкової системи України найбільш ефективним формою здійснення податкового контролю за сферою обігу підкацизних товарів і сплатою акцизного податку є здійснення попереднього контролю шляхом ведення обліку платників цього виду податку та виконання дій, пов'язаних із реєстрацією осіб, які здійснюють господарську діяльність у сфері обігу підкацизних 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 фіскальних органів щодо здійснення реєстрації, перереєстрації або зняття з реєстрації осіб, які підлягають обліку в органах ДФС України, а також діяльність податкових органів із ведення реєстрів платників податків. Тобто, облік в органах ДФС України зводиться виключно до дій податкових органів. На нашу думку, на цій стадії має проводитися надання податкових консультацій і проведення масово роз'яснювальної роботи працівниками органів ДФС України, сприйняття платника податків як партнера з метою подальшого спрощення проведення контрольної діяльності податкових органів. Однак необхідно також ураховувати й дії самих зобов'язаних осіб – платників податків, які надають певні відомості для податкового обліку, і достовірно перевіряти надану ними інформацію.

Особливості обліку платників акцизного податку в органах ДФС України визначаються періодами його здійснення. До них можна зарахувати такі:

- 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 діяльності й оподаткування цієї особи.

Постановка на облік платників податків передбачає реалізацію двох типів податкових режимів. Загальний тип обліку в органах ДФС України передбачає здійснення облікових дій щодо платників податків, які не відрізняються ніякими особливостями, специфічними рисами статусу. Спеціальний тип обліку в органах ДФС України реалізується щодо платників податків, котрі характеризуються спеціальним статусом, у 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 й 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 ДФС України – комплекс заходів щодо збирання, опрацювання й використання інформації, необхідної для виконання органами державної податкової служби покладених на них функцій і 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 ДФС України визначається Кабінетом Міністрів України. Система податкової інформації, її джерела та режим визначаються Податковим кодексом України й іншими нормативно-правовими актами.

Податковим кодексом України визначено, що податкова інформація надходить від різних джерел: платників податків і 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 й митних органів.

Під час створення інформаційно-аналітичної системи органів державної служби її основними елементами є бази даних; системи обробки даних (у системах прийняття рішення); автоматизовані робочі місця, що реалізують свою роботу на базі сучасних електронно-обчислювальних машин і 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 ДФС є запровадження відповідного комплексу, який передбачає подання, приймання та комп'ютерну обробку податкової звітності й реєстрів

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

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

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

У загальному сенсі податкові перевірки можна класифікувати за кількома підставами:

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

2) залежно від періодичності проведення документальних перевірок (планові, позапланові). Планова перевірка являє собою перевірку, здійснювану відповідно до плану діяльності контрольованого органу. Як альтернатива планової податкової перевірки є перевірки, здійснювані контрольними органами поза зв'язком із затвердженим планом проведення контрольних дій, – позапланові;

3) залежно від місця проведення документальних перевірок (виїзні й невиїзні) [4, с. 350].

У Податковому кодексі України визначено, що органи ДФС України мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки [6].

Виходячи з цього, органи ДФС 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 фіскальної служби, тому розглянемо це питання в методах.

Камеральну перевірку законодавець пов'язує із двома принциповими ознаками: проведення її в приміщенні органу ДФС України й 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 всіх передбачених Податковим кодексом України податків і зборів, а також дотримання валютного й іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення та оформлення трудових від-

носин із працівниками (найманими особами), і яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної й іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, що використовуються в бухгалтерському та податковому обліку й пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДФС України, а також отриманих у встановленому законодавством порядку органом ДФС України документів і податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

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

Невиїзна перевірка проводиться в приміщенні органу ДФС України, може бути визнана як формою

так і методом адміністративної діяльності органів ДФС України.

Висновки. Підсумовуючи викладене, ураховуючи специфіку правовідносин у сфері акцизного оподаткування, пропонуємо виділити такі форми діяльності фіскальних органів у сфері обігу підакцизних товарів:

- ведення належного обліку платників акцизного податку;
- інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів ДФС України, створення аналітичних баз, які відслідковували б 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 ДФС України та притягнення до юридичної відповідальності фізичних і юридичних осіб, які не зареєстровані як платники акцизного податку й здійснюють діяльність у сфері незаконного обігу підакцизних товарів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий контроль : [підручник] / [П.Ю. Буряк, Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька, В.З. Білінський]. – К. : Хай-Тек Прес, 2007. – 608 с.
2. Гусак Н.Б. Контроль податкових органів за діяльністю підприємств : [навчальний посібник] / Н.Б. Гусак, Ю.Д. Гусак. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 320 с.
3. Кучерявенко М.П. Податкове право України : Академічний курс : [підручник] / М.П. Кучерявенко. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
4. Лютий І.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. Податковий кодекс України. – К. : ДП «ІВЦ ДПА України», 2010. – 336 с.