

Вдовічен В.А.,
канд. юрид. наук, доцент кафедри
публічного права юридичного факультету
Чернівецького національного
університету ім. Ю. Федьковича

ОРГАНИ ДОХОДІВ І ЗБОРІВ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИКОНАННЯМ БЮДЖЕТІВ ЗА ДОХОДАМИ

В статті визначено місце органів доходів і зборів в системі державного контролю за виконанням бюджетів за доходами. Проаналізовано структуру органів доходів і зборів. Встановлено завдання органів доходів і зборів в контексті державного контролю за виконанням бюджетів за доходами.

Ключові слова: органи доходів і зборів, Державна фіскальна служба, державний контроль, система державного контролю, виконання бюджетів.

В статье определено место органов доходов и сборов в системе государственного контроля за исполнением бюджетов по доходам. Проанализировано структуру органов доходов и сборов. Установлено задачи органов доходов и сборов в контексте государственного контроля за исполнением бюджетов по доходам.

Ключевые слова: органы доходов и сборов, Государственная фискальная служба, государственный контроль, система государственного контроля, исполнения бюджетов.

In the article defined the place of income and fees in the state control over implementation of budget revenue. Analyzed the structure of income and fees. Established problem of income and fees in the context of state control over the implementation of budget revenue.

Keywords: government revenues and fees, the State Fiscal Service, state control, the system of state control, budget execution.

Постановка проблеми. Діяльність з виконання бюджетів за доходами можна поділити на два основних напрями: справляння обов'язкових платежів до бюджету, обслуговування зарахування бюджетних коштів, їх розподілу між дохідними рахунками бюджетів усіх рівнів. Відповідно, у цих напрямках реалізується державний контроль за цією діяльністю. Обидві ці сфери взаємопов'язані, отже, доцільно розглядати систему державного контролю у відповідній сфері як взаємопов'язаний правовий механізм, що охоплює основні напрями відповідної діяльності. Органами, що реалізують наведену діяльність є органи доходів і зборів на основі чітко розмежованої компетенції. Таким чином, доцільно здійснювати дослідження відповідних суб'єктів як основних елементів системи державного контролю у сфері виконання бюджетів за доходами.

Метою статті є визначення місця органів доходів і зборів в системі державного контролю за виконанням бюджетів за доходами.

Виклад основного матеріалу. У Бюджетному кодексі України використовують як термін органи доходів і зборів, так і органи, що контролюють справляння надходжень бюджету. При цьому, відповідні поняття не є тотожними, як може видатись на перший погляд. Відповідно до п. 39 ч. 1 ст. 2, органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, – органи державної влади, а також органи місцевого самоврядування, уповноважені здійснювати контроль за правильністю та своєчасністю справляння податків і зборів, інших надходжень бюджету [1]. Натомість тлумачення органів доходів і зборів у бюджетному кодексі відсутні.

Відповідно до п. 34-1 ч. 1 ст. 4 Митного кодексу України, органами доходів і зборів є центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, митниці та митні пости [2]. Проте це не повне визначення поняття органів доходів і зборів – останнє застосовується до визначення місця та повноважень

відповідних органів у митних правовідносинах, та не включає інші елементи системи органів доходів і зборів, які здійснюють контроль у сфері справляння податків, інших платежів до бюджетів.

Так, ч. 41.1 ст. 41 Податкового кодексу України встановлюється поняття контролюючих органів, які ототожнюються з органами доходів і зборів. У наведеному положенні визначено систему органів доходів і зборів, яка включає в себе центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового й митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску (далі – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику), його територіальні органи [3].

Відповідно до п. 1 Положення Про Державну фіскальну службу України, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236, Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [4]. Таким чином, система органів доходів і зборів складається з Державної фінансової служби як центрального органу виконавчої влади та його територіальних підрозділів, до яких входять управління Державної фіскальної служби в областях та м. Києві, місцеві

податкові інспекції, митниці та митні пости, інші територіальні та структурні підрозділи Служби.

Розрізняючи поняття органів доходів і зборів та органів, що контролюють справляння доходів бюджету необхідно виходити з наступного. Відповідно до ч. 7 ст. 45 Бюджетного кодексу України, перелік податків і зборів та інших доходів бюджету згідно з бюджетною класифікацією в розрізі органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, а також загальні вимоги щодо обліку доходів бюджету визначаються Кабінетом Міністрів України [1]. Постановою Кабінету Міністрів України від 16 лютого 2011 р. № 106 «Деякі питання ведення обліку податків, зборів, платежів та інших доходів бюджету» зі змінами та доповненнями, Кабінетом Міністрів України здійснено класифікацію відповідних платежів до бюджету в розрізі органів уповноважених на здійснення контролю відповідних платежів до бюджету [5]. Контроль за 257 з 435 податків, зборів, платежів та інших доходів бюджету, які в розрізі бюджетної класифікації контролюються тими чи іншими органами державної влади, належить до функцій органів Державної фіскальної служби, тобто системи органів доходів і зборів. Інші 172 платежі та інші доходи бюджетів контролюються іншими органами державної влади, яких нараховується п'ятдесят один органи (групи органів). Відповідно, можемо зробити висновок, що органи доходів і зборів, є ключовим контролюючим органом, який здійснює контроль за виконанням дохідної частини бюджетів, а саме діяльності із справляння податків, зборів, інших платежів та доходів до бюджету, які сплачуються їх платниками. Саме тому основною функцією даної системи органів визначено контрольну функцію, яка здійснюється у визначених законодавством сукупності контрольних процедур, що встановлені в Податковому кодексі України, Митному кодексі України, інших законах України та прийнятих на їх виконання підзаконних нормативно-правових актах.

З вищеведеного, можна зробити висновок, що поняття органи, що контролюють справляння доходів бюджету є поняттям ширшим за поняття органи доходів і зборів. Натомість

органи доходів і зборів повністю включаються в більшу систему органів, що контролюють справляння доходів бюджету, будучи ключовими органами в даній системі. Вказана основна роль впливає як з широкої сфери контрольних повноважень щодо справляння доходів бюджету, так і зі значної кількості видів податків, зборів, платежів серед усіх видів доходів бюджету, які відповідно до бюджетної класифікації контролюються органами доходів і зборів.

Тому, можемо зробити висновок про те, що органи доходів і зборів є ключовим органом системи державного контролю (нагляду) у сфері виконання бюджетів за доходами щодо контролю справляння податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджету. Відповідно, в механізмі виконання бюджетів за доходами та контролю за цією діяльністю дані органи є незамінним елементом досліджуваної системи, без якого ефективна діяльність останньої є неможливою.

Звернемося до ключових завдань органів доходів і зборів, які визначені у Положенні про Державну фіскальну службу України. Відповідно до п. 2 Положення, одними з ключових завдань Служби визначено реалізацію державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів, а також інші пов'язані з цим завдання [4]. Під реалізацією політики, необхідно розуміти здійснення конкретних дій щодо її застосування на практиці. Такими діями є адміністрування податків і зборів, митних платежів та інших доходів до бюджету й контроль за їх справлянням.

Хоча норми, які реалізують податкову і митну політику є відокремленими від бюджетного законодавства, проте саме на основі відповідних норм реалізується справляння обов'язкових платежів до бюджетів, які творять основу доходів та забезпечують функціонування державної фінансової системи. З цього випливає, що систему державного контролю (нагляду) у

сфері виконання бюджетів за доходами необхідно розглядати кризу призму суто бюджетного процесу в межах бюджетних правовідносин у взаємозв'язку з податковими та митними правовідносинами та відносинами із справляння інших платежів до бюджету.

Реалізація податкової та митної політики як завдання органів доходів і зборів є невід'ємним елементом виконання бюджетів за доходами. Податкова та митна політика, яка забезпечує основну статтю доходів бюджетів включає в себе багато елементів, більшість з яких реалізуються в межах контрольно-наглядової діяльності. Зокрема, це боротьба з правопорушеннями під час застосування податкового і митного законодавства. Протидія наведеним порушенням є нерозривним завданням контролю, який здійснюють податкові органи та його метою. Відповідні правопорушення можуть бути усунуті внаслідок їх виявлення, притягнення винних осіб до передбаченої законом відповідальності та здійснення інших заходів, які спрямовані на мінімізацію цих правопорушень в майбутньому. Усунення (мінімізація) податкових і митних правопорушень забезпечить стабільність та повноту податкових надходжень й відповідність фактичних показників надходжень бюджету плановим, або їх перевищення.

З аналізу основних визначених завдань Державної фіскальної служби та її підрозділів видно, що реалізація державної політики у сфері здійснення контролю надходженням до бюджетів податків і зборів, митних та інших платежів виділено як окреме завдання. Проте варто звернути увагу, що контроль не є самоціллю, на чому наголошують практично усі науковці та фахівці [6, с. 71; 7, с.23; 8]. Система державного контролю спрямована на виконання конкретних поставлених перед відповідною системою завдань та мети. Таким чином державна політика у сфері контролю повинна розглядатися виключно з точки зору досягнення поставлених завдань контролю, тобто, нерозривно повинна бути пов'язана з іншими елементами бюджетної, податкової та митної політики, сприяти додержанню принципів останніх. Тому, з однієї сторони, реалізація політики у сфері контролю є самостійною

автономною діяльністю, яка виокремлюється з загальних засад бюджетної, митної та податкової політики, з іншої – спрямована на забезпечення ефективної реалізації останніх.

Враховуючи наведене, реалізація контрольної політики у сфері виконання бюджетів за доходами передбачає комплекс організаційно-правових дій, які спрямовані на розробку, впровадження, використання та удосконалення методів, форм, засобів та інструментів контролю, які б забезпечували його ефективність та дотримання основних принципів такого контролю. З практичної точки зору, політика у сфері здійснення досліджуваного контролю спрямована в першу чергу на збільшення доходів бюджетів внаслідок виявлення несплачених зобов'язань перед бюджетами, їх справляння та застосування фінансових штрафних санкцій.

В ході здійснення контролю, важливим чинником для підвищення його ефективності є взаємодія всієї системи державного контролю у сфері виконання бюджетів за доходами та правове забезпечення зворотного зв'язку між елементами системи контролю. З цією метою ще одним з основних завдань Державної фіскальної служби визначено внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у сфері контролю за надходженням до бюджетів податків і зборів, митних та інших платежів [4]. Такі пропозиції можуть стосуватися внесення змін до законодавства чи підзаконних нормативних актів для усунення правових прогалин чи перешкод, які ускладнюють контрольню-наглядову діяльність у сфері справляння бюджетних надходжень. Відповідно, органи доходів і зборів не є лише пасивними виконавцями контрольню-наглядової політики, а й самі можуть подавати пропозиції щодо її формування чи формувати таку політику в межах власних повноважень.

Реалізація функцій основного суб'єкта контролю у сфері справляння платежів до бюджету та державної політики у цій сфері, повинно також мати організаційно-правову основу. В цій сфері важливу роль відіграє структурна побудова системи органів доходів і зборів, яка побудована на принципах ієрархічності і спеціалізації. О.П. Федотов вважає, що структура

органів доходів і зборів є найважливішою властивістю системи відповідних органів, що відображається як на організації утворення штатних структур цих органів, так і на співвідношенні їх між собою під час виконання завдань, що покладені на органи доходів і зборів [9, с. 155-156]. Дана структура визначає систему контролю, яку здійснюють органи доходів і зборів у сфері виконання бюджетів за доходами.

Державна фіскальна служба має трирівневу структуру. Найвищим за ієрархією органом є сама Державна фіскальна служба як центральний орган виконавчої влади. Остання в системі контролю відіграє роль головного органу, який здійснює управління органами нижчих ланок, розробляє для них методологічні вказівки у сфері контрольно-наглядової діяльності, перевіряє виконання структурними підрозділами законодавства у сфері контролю та його ефективність, здійснює аналітичну роботу у цьому напрямі, разом з Міністерством фінансів визначає напрями оптимізації політики у сфері контролю за справлянням доходів, зборів, інших платежів до бюджетів. На другому рівні знаходяться Головні управління ДФС у областях, м. Києві та областях, Спеціалізовані державні податкові інспекції, Енергетична митниця, обласні митниці. Вказані територіальні підрозділи організують діяльність з контролю нижчестоящими органами на відповідній території, проводять аналітичну та іншу роботу у відповідних сферах, або ж здійснюють контроль самостійно, видають обов'язкові вказівки та розглядають скарги, які виникають у спорах в ході здійснення контрольної діяльності. На відповідному рівні здійснюється чітка спеціалізація та розподіл територіальних органів Державної фіскальної служби на митні та податкові органи. При цьому, відповідна спеціалізація наявна і у центральному апараті Державної фіскальної служби, проте остання не є настільки явно вираженою. Позитивно оцінюємо такий розподіл та наявність окремих органів у сфері митних та податкових правовідносин, оскільки митний та податковий контроль мають значні особливості, а їх адміністрування єдиним органом, могло б призвести до неефективного

виявлення порушень законодавства у відповідних сферах, що мало б наслідком недоотримання надходжень до бюджетів.

Найнижчий рівень державної фіскальної служби представлений місцевими державними фінансовими інспекціями та митними постами. Завдання останніх у сфері контролю виконання бюджетів за доходами полягає у безпосередньому здійсненні відповідних заходів. Відповідні органи на даному рівні безпосередньо взаємодіють з платниками обов'язкових платежів до бюджетів та перевіряють діяльність останніх. При цьому це не виключає ведення аналітичної роботи у відповідній сфері.

Відзначимо, що у штатних одиницях усіх органів доходів і зборів відбувається спеціалізація за напрямами діяльності. Наприклад, окремі відділи здійснюють контроль щодо справляння податків з фізичних осіб, інші ж контролюють справляння податків з юридичних осіб, тощо. Таким чином, структура органів доходів і зборів побудована на принципах рівності, ієрархічності і спеціалізації покликана забезпечити ефективний контроль у сфері виконання бюджетів за доходами за всіма видами платежів до бюджету та спрямована на досягнення своєчасного справляння податків, зборів, митних платежів та інших доходів на всій території України до бюджетів усіх рівнів.

Відповідно до ч. 3 ст. 45 Бюджетного кодексу України, органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, забезпечують своєчасне та в повному обсязі надходження до державного бюджету податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів відповідно до законодавства. Натомість Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи міських (міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення) рад координують діяльність відповідних органів стягнення щодо виконання визначених для територій показників доходів бюджету. Така ж норма міститься у ч. 5 ст. 78 Бюджетного кодексу та стосується контролю за справлянням доходів місцевих бюджетів [1]. Відповідно, система органів доходів і зборів як основних органів, що контролюють

справляння податків, зборів, платежів, інших доходів бюджетів, в міру бюджетного законодавства покликана забезпечити фактичний обсяг своєчасних надходжень доходів бюджетів. Виконуючи цю функцію, територіальні органи доходів і зборів координують свою діяльність з місцевими органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування з метою оптимізації державного контролю, забезпечуючи тим самим досягнення планових показників справляння доходів бюджетів.

Запорукою діяльності системи органів доходів і зборів є наділення їх достатніми повноваженнями у сфері державного контролю за виконанням бюджетів за доходами. Відповідні повноваження закріплені у положеннях. Податкового кодексу України [3] та Митного кодексу України [2].

Висновки. Відповідна сукупність повноважень у сфері здійснення державного контролю як безпосередньо стосується виконання бюджетів за доходами, або опосередковано впливає на здійснення контролю у цій сфері. Усі права та функціональні обов'язки відповідної системи органів спрямовані на забезпечення своєчасності та повноти справляння більшості надходжень до бюджетів, що відповідає визначеній законодавством ключовій ролі органів доходів і зборів у системі державного контролю (нагляду) у сфері виконання бюджетів за доходами.

Література:

1. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50-51. – ст.572.

2. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, № 44-45, № 46-47, № 48, ст.552.

3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13-14. – № 15-16. – № 17. – ст.112.

4. Про Державну фіскальну службу України: Постанова КМУ від 21.05.2014 р. № 236 // Офіційний вісник України. – 2014 р. – № 55. – ст. 31.

5. Деякі питання ведення обліку податків, зборів, платежів та інших доходів бюджету: Постанова КМУ від 16.02.2011 р. №106 // Офіційний вісник України. – 2011 р. – № 12. – ст.18.

6. Добродумов, П. О. Державний аудит як конституційно-правовий інститут [Текст] / П. О. Добродумов // Підприємництво, господарство і право. – 2012. – № 8. – С. 71–74.

7. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник.- К.: ТОВ «Імекс – ЛТД», 2007 .- 304 с.

8. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів / Рахункова палата Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>

9. Федотов О. Правове визначення та розмежування понять оптимізації та модернізації митниці як організаційно-штатної структурної складової системи органів доходів і зборів / О. Федотов // Юридичний вісник. – 2014. – № 1. – С. 155-160.

УДК 351.713:339.543 (477)

Дукова Н.М.,

канд. юрид. наук, головний державний інспектор
відділу митно-тарифного регулювання
управління адміністрування митних
платежів та митно-тарифного
регулювання Одеської митниці ДФС

**ОБЛІК ТОВАРІВ, ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ
КОМЕРЦІЙНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ, ЩО
ПЕРЕМІЩУЮТЬСЯ ЧЕРЕЗ МИТНИЙ КОРДОН УКРАЇНИ
ЯК ФОРМА МИТНОГО КОНТРОЛЮ**

Стаття присвячена дослідженню обліку товарів транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України, як форми митного контролю, підстав і порядку її застосування, використання і значення результатів, взаємозв'язку з іншими