

МЕТОДИ КОНТРОЛЬНО-НАГЛЯДОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ У СФЕРІ ОБІГУ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ METHODS OF CONTROL-OVERSIGHT OF THE STATE TAX SERVICE IN THE SPHERE OF CIRCULATION OF EXCISABLE GOODS

Дозорець П.М.,

*здобувач кафедри управління, адміністративного права і процесу та адміністративної діяльності
Національного університету державної податкової служби України*

У статті визначено методи контрольно-наглядової діяльності, які застосовуються органами державної податкової служби і є найефективнішими при здійсненні практичної діяльності з контролю та нагляду органами ДПС у сфері обігу підакцизних товарів.

Ключові слова: методи, контрольно-наглядова діяльність, органи державної податкової служби, підакцизні товари.

В статье определены методы контрольно-надзорной деятельности, которые применяются органами государственной налоговой службы Украины и являются наиболее эффективными при осуществлении практической деятельности по контролю и надзору органами ГНС в сфере оборота подакцизных товаров.

Ключевые слова: методы, контрольно-надзорная деятельность, органы государственной налоговой службы, подакцизные товары.

The article outlines the methods of control and supervision activities used by the State Tax Service of Ukraine and is most effective in carrying out practical activities with oversight by the DPS in the excisable goods circulation.

Key words: methods of control and supervision activity, state tax authorities, excise goods.

У зв'язку з переходом до ринкових відносин і корінними змінами в механізмі державного управління та організаційно-правовому статусі суб'єктів управління надзвичайно актуальною видається проблема адміністративно-правових методів, особливо у сфері податкових правовідносин.

Від методів державного контролю, їх правильного застосування безпосередньо залежить виконання державними органами поставлених завдань, своєчасне виявлення відхилень від цілей [3, с. 132].

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 ефективні методи 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 методи 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.

Метод (від грец. methods – буквально «шлях до чого-небудь») у загальному значенні – спосіб досягнення мети, певним чином упорядкована діяльність [7, с. 258].

Поняття «метод» широко застосовується в науковій термінології. Воно використовується для позначення прийомів, засобів або способу дії. Під методом також розуміється спосіб теоретичного дослідження або практичного здійснення чого-небудь [4, с. 340]. Таке розуміння терміна «метод» лежить і в основі існуючих визначень методів контрольно-наглядової діяльності, яка здійснюється у фінансовій сфері.

Метод у науковій літературі визначається як спосіб, прийом, досягнення поставленої мети. Конкретний зміст, властивості він здобуває стосовно до визначеної сфери, виду державної діяльності. Методи державного контролю втілюються в конкретних прийомах, способах діяльності уповноважених органів, відображають, насамперед, змістовну сторону цієї діяльності. Відповідно до цього адміністративно-правовими методами є способи та прийоми безпосереднього й цілеспрямованого впливу виконавчих органів (посадових осіб) на підставі закріпленої за ними компетенції у встановлених межах і відповідній формі на підпорядковані їм органи та громадян [1, с. 158].

Методи контролю використовуються в процесі здійснення державної діяльності, в них закладена воля державної влади, а їх зміст складають повноваження державно-владного характеру. Цим, власне, і визначається необхідність відповідного юридичного оформлення методів державного контролю.

В адміністративному праві загальноновизнано, що форма і метод управління є взаємопов'язаними сторонами процесу управління. Саме у відповідній формі метод управління реально виконує роль способу управлінського впливу [1, с. 160]. Найважливішим теоретичним посиленням при дослідженні методів державного контролю є визнання безпосереднього взаємозв'язку між змістом методу контролю й об'єктом контролю. Тому в статті розглядається питання методів, які застосовують органи державної податкової служби при здійсненні контрольно-наглядової діяльності.

Під методами контрольно-наглядової діяльності розглядається практична реалізація завдань контролюючого органу, засоби, прийоми здійснення діяльності. Таким чином, через контрольно-наглядову діяльність, визначені прийоми і засоби досягаються завдання і мета контролю. Звідси впливає висновок про те, що суб'єкт контролю, закономірності його розвитку і переслідувані інтереси, потреби визначають форми і методи його контрольно-наглядової діяльності. У свою чергу, об'єкт контролю, закономірності його розвитку визначальною мірою впливають на такі елементи змісту контролю, як його форми та методи. У практичній діяльності виконавчих органів з метою вироблення ефективного варіанту використовують певні прийоми та способи управлінської роботи. При цьому прийоми та способи, що використовують для реалізації управлінських завдань, які стоять перед суб'єктом виконавчої влади, прямо залежать не тільки від його правового статусу, а й від особливостей адресата – об'єкта управління. Будучи правильно поєднані, ці методи створюють єдину взаємопов'язану систему способів впливу. Проте це не виключає й суперечностей, що виникають тоді, коли ті чи інші методи використовують або всупереч об'єктивним умовам, або невиправдано широко. Методи управління, що виражають різні аспекти практичної діяльності того чи іншого виконавчого органу, дають відповідь на запитання: як вони діють, реалізуючи свої повноваження, як використовують різні засоби для досягнення поставленої мети. Від умінь їх обирати та застосовувати залежить ефективність управлінської діяльності.

Внаслідок значного різноманіття суб'єктів виконавчої влади й об'єктів, що перебувають під їх впливом, методи управління теж є різноманітними. Але це не виключає наявності в них загальних ознак. Найхарактернішими для методів управління є такі: 1) способи впливу виконавчого органу (посадової особи) на підпорядкований йому орган і громадян; 2) вираження державного публічного інтересу, керівної ролі держави; 3) засоби досягнення мети; 4) способи організації, прийоми здійснення функцій, що виникають у процесі здійснення спільної діяльності; 5) способи реалізації компетенції [1, с. 159].

Науковий інтерес, що проявляється в дослідженні методів фінансового контролю, який включає як складову податковий контроль, представниками фінансово-правової науки, багато в чому пояснюється властивими їм особливостями:

1) виражають фактичний зміст контрольної діяльності. За їх допомогою можна визначити якісну сторону контролю в цілому, тому що сукупність методів, використовуваних цим напрямком контрольної діяльності, дозволяє судити про її характер, ступінь її жорсткості й суворості;

2) він виявляється у взаємодії суб'єкта й об'єкта фінансового та податкового контролю, а тому виражає специфіку виникаючих між ними зв'язків;

3) надають можливість контролюючому суб'єктові вчиняти цілеспрямований контрольний вплив на підконтрольні об'єкти і тим самим забезпечувати функціонування підконтрольного об'єкта відповідно до вимог чинного законодавства [6, с. 126].

Для одержання повного уявлення про сутність методів податкового контролю варто вказати на їхні характерні риси: по-перше, вони використовуються в процесі здійснення державно-владної за своїм характером контрольної діяльності за дотриманням вимог законодавства у сфері оподаткування; по-друге, вони зумовлені волею держави й провадяться в її інтересах; по-третє, ці методи використовуються його суб'єктами, в них виражаються у правовій формі державно-владні повноваження останніх; по-четверте, методи податкового контролю – це певні способи контрольного впливу його суб'єкта на підконтрольний об'єкт з метою забезпечити його функціонування відповідно до запрограмованої законодавцем моделі діяльності; по-шосте, цей метод, будучи способом впливу на підконтрольні об'єкти, має різну спрямованість. Наведена характеристика дозволяє зробити висновок, що метод податкового контролю становить собою зовні виражений владний контрольний вплив.

Існуючі в даний час наукові точки зору щодо розуміння такої категорії, як «методи контролю» дозволяють сформулювати поняття «методи контролю-наглядової діяльності органів ДПС за обігом підакцизних товарів» та визначити їх як законодавчо закріплені способи та прийоми практичної реалізації цілей і завдань, поставлених перед суб'єктами контролю-наглядової діяльності, шляхом цілеспрямованого впливу на об'єкти акцизного оподаткування.

Однак потрібно зазначити, що у фінансово-правовій доктрині й дотепер не існує єдиної класифікації методів фінансового контролю. Якщо узагальнити отримані вчені результати роботи в даному напрямку, можна дійти висновку, що класифікація методів фінансового контролю здійснюється в основному на двох підставах. За джерелами інформації, що використовуються суб'єктами фінансового контролю, розрізняють фактичний і документальний методи контролю. За способом здійснення контрольних повноважень вирізняються такі методи контролю-наглядової діяльності, як ревізія, перевірка, обстеження, інвентаризація та ін. [6, с. 128].

Методи державного податкового контролю, тобто засоби і прийоми практичного здійснення цього виду діяльності, дуже різноманітні. Кожному виду контролю, кожній його формі властиві свої методи. Вибір тих чи інших прийомів залежить від конкретних завдань, поставлених перед суб'єктами контролю в межах його функцій і повноважень [107, с. 59]. Методи контролю-наглядової діяльності, які застосовують органи державної податкової служби, досить різноманітні, тому виникає необхідність їх певної класифікації, оскільки науково обґрунтована класифікація здатна позитивно вплинути на організацію податкового контролю в цілому. У свою чергу, обґрунтованість класифікації, як вбачається, багато в чому зумовлена тим, наскільки науково обґрунтовані її критерії.

Методи податкового контролю можна класифікувати в такий спосіб:

- застосування заходів впливу до суб'єктів податкових відносин, які поділяються, у свою чергу, на методи переконання й примусу або на прями (адміністративні) і непрямі (економічні) методи;

- здійснення окремих контрольних дій (методи процедурного характеру);

- організація контрольної роботи [2, с. 61].

Також потрібно зазначити, що від методів податкового контролю необхідно відрізняти організаційні заходи, що знаходять своє зовнішнє вираження, як правило, у не правових формах податкового контролю і не викликають прямих юридичних наслідків зовнішнього характеру (наради, інструкції, роз'яснення, економічний аналіз, прогнозування тощо), які або передують використанню цих методів, або настають з їх застосуванням. Але безпосередній владний контрольний вплив за їх допомогою на об'єкти податкового контролю не здійснюється.

На нашу думку, в податковому законодавстві України необхідно виділити в окрему категорію методи контролю та нагляду податкових органів шляхом їх законодавчого визначення та розмежування їх залежно від діяльності, яка здійснюється суб'єктом, розділити на наглядові та контрольні.

Для досягнення найбільшого результату ми пропонуємо визначити методи як способи та прийоми практичної реалізації цілей і завдань, поставлених перед суб'єктами контролю-наглядової діяльності у сфері обігу підакцизних товарів, які носять фінансово-адміністративний характер.

Також нами пропонується виділення методів, застосовуваних яких, на нашу думку, є найефективнішим при здійсненні практичної діяльності з контролю та нагляду органами ДПС у сфері обігу підакцизних товарів з метою досягнення проведення повного податкового контролю в цій сфері.

Методи контролю-наглядової діяльності органів ДПС у сфері обігу підакцизних товарів :

1. Планування контролю-наглядової діяльності.

2. Спостереження за обігом підакцизних товарів.

3. Конфірмація.

4. Фізичний огляд.

5. Перевірка документації.

6. Фактична перевірка СПД, діяльність яких пов'язана зі сферою обігу підакцизних товарів, а також звірка.

Планування – визначення завдань конкретними підрозділами податкової служби на основі загальних цілей контрольної діяльності та складання відповідної системи взаємопов'язаних завдань, які визначають порядок і терміни виконання комплексу або окремих заходів.

Планування є однією з основних, базових функцій податкового контролю уповноваженими органами. При цьому існують різні види планів контрольної роботи: річні, перспективні, поточні і т.д. Планування є першим етапом контрольної роботи, у ході якого визначаються завдання і цілі податкових перевірок, здійснюється ви-

бір об'єктів контролю, складається перелік питань, які підлягають перевірці, програма податкових перевірок, визначаються терміни реалізації контрольних заходів, а також виконавці.

Спостереження застосовується в контрольній діяльності як один із видів не суцільного дослідження господарських операцій, що ґрунтується на застосуванні вибіркового методу. Вибірковий метод дослідження використовують для встановлення достовірності показників усієї сукупності, яка вивчається, на основі обстеження лише деякої її частини. Цей метод забезпечує одержання репрезентативних даних. Сутність вибіркового методу полягає в правильному відборі одиниць спостереження. Точність результатів, добутих за допомогою цього методу, залежить від способу відбору одиниць спостереження, ступеня коливань ознаки в сукупності, кількості одиниць, які підлягають спостереженню.

Спостереження також є методом використання почуттів для того, щоб оцінити певні дії. Під час перевірок існує багато можливостей тренувати зір, слух, дотик та нюх для того, щоб оцінювати широкий діапазон речей. Наприклад, суб'єкт контрольно-наглядової діяльності у сфері обігу підакцизних товарів може здійснювати обхід підприємства для отримання загального враження про виробництво підакцизних товарів та технічний стан основних засобів підприємства, спостерігати, чи іржаве устаткування для того, щоб оцінити його застарілість, дивитись, як робітники виконують розрахункові завдання, щоб з'ясувати, чи бере особа відповідальність за виконання цього. Інформація, отримана таким методом, може бути цінною та корисною. Але одного спостереження недостатньо, щоб дізнатись, чи дійсно обладнання належить підприємству, що перевіряється. Метод спостереження доцільно застосовувати в комплексі з іншими методами.

Конфірмація або підтвердження – це одержання письмової або усної відповіді третьою незалежною стороною, що підтверджує точність інформації. У практиці податкових органів він часто застосовується як проведення зустрічних перевірок контрагентів підприємства, що перевіряється.

Податковий кодекс надає право органам ДПС одержувати безкоштовно від підприємств, установ, включаючи установи Національного банку України, організацій і громадян будь-яку інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, обов'язкових платежів до бюджету. Оскільки конфірмації надходять з джерел, незалежних від платника податків, вони високо оцінюються та часто використовуються.

Фізичний огляд – це перевірка або підрахунок наявності загальної кількості підакцизних товарів або продукції. Дані, отримані при цьому, найчастіше пов'язані з товарно-матеріальними цінностями та готівкою. Фізичний огляд можна використати при перевірці алкогольних напоїв, тютюнових виробів, інших видів підакцизних товарів. Фізичний огляд дозволяє отримати надійні й корисні висновки. Звичайно, фактична перевірка – це об'єктивний спосіб, що дозволяє перевірити як кількісні характеристики підакцизних товарів, так і законність їх походження та оцінки вартості. У деяких випадках це також корисний метод оцінки стану підакцизних товарів або їх якісних характеристик.

Перевірка документації – ревізійна перевірка документів та записів платника акцизного податку для того, щоб підтвердити інформацію, яка є або повинна бути включена до фінансового звіту. Документи, які перевіряє податковий інспектор, – це записи, які використовуються підприємством для того, щоб забезпечити інформацію для управління своїми справами організованим способом. Через те, що кожна господарська операція звичайно підтверджується хоча б одним документом, іс-

нує великий обсяг доступних доказів такого типу.

Найбільш поширеними є такі методи контрольно-наглядової діяльності, як фактичні перевірки. Вони мають свої особливості та різновиди, і наслідком таких методів контролю є обов'язкове рішення, яке приймає податковий орган.

Основним видом перевірки органів ДПС у сфері обігу підакцизних товарів є фактична перевірка, яка характеризується деякими особливостями:

- здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності або розташування об'єктів права власності такого платника;

- проводиться щодо дотримання суб'єктами господарювання порядку здійснення вичерпного переліку видів діяльності та операцій;

- до таких видів діяльності відносяться: розрахункові операції, касові операції, наявність ліцензій, патентів, свідоцтв щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо

- укладення та оформлення трудових відносин, здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації, перевірки підакцизних товарів на предмет фальсифікації та інші види пов'язані із обігом підакцизних товарів.

Отже, підводячи підсумки, ми хотіли б наголосити, що елементом контрольно-наглядової діяльності органів державної податкової служби України у сфері обігу підакцизних товарів є методи, які, на жаль, у правовій науці та в законодавстві називаються по-різному: методами, формами, способами, що не відповідає дійсності, бо форми – це зовнішні форми прояву контрольної діяльності осіб, а внутрішній її зміст, способи, прийоми, за допомогою яких ця діяльність здійснюється, – це і є методи. Саме тому доцільним вбачається чітке розмежування акцентів у використанні правової термінології для визначення цього елементу механізму контролю органів державної податкової служби України за обігом підакцизних товарів і використання лише єдиного терміну – «методи контролю».

Враховуючи специфіку об'єкту контролю, слушним є використання в контрольно-наглядовій діяльності органів державної податкової служби України й інших методів та нормативне визначення їх засад – ревізії, обстеження, обліку, моніторингу, які фактично використовуються в діяльності цих органів, однак офіційного статусу як методу контролю, на жаль, не мають.

У діяльності органів державної податкової служби України у сфері обігу підакцизних товарів існує можливість використання численних методів контролю, проте здебільшого вони акцентують свою увагу на перевірці та обстеженні, що відповідним чином знайшло своє закріплення і на нормативному рівні – у значній кількості нормативно-правових актів різної юридичної сили, що лише ускладнює взаємовідносини вищезазначених органів держави та суб'єктів підприємницької діяльності.

У контексті державотворчих та правотворчих процесів, що відбуваються в нашій державі, доцільним вбачається зосередження в єдиному законодавчому акті кодифікованого характеру положень, присвячених висвітленню понять, ознак, видів, засад здійснення перевірок, обстеження, ревізії та моніторингу як методів контролю органів державної податкової служби України, детальному визначенню методики кожного методу контролю, закріплення в єдиному нормативному акті кодифікованого характеру всіх доцільних різновидів перевірок, інших видів методів контролю вищезазначених державних органів, їх визначення та засади, що забезпечить прозорість відповідного різновиду діяльності державних органів і посилить ступінь захищеності прав, свобод та інтересів фізичних та юридичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності. Така норма-

тивна деталізація сприяє впорядкуванню відносин між суб'єктами контрольних правовідносин та забезпечує їх прозорість, що повністю відповідає Стратегічному плану розвитку державної податкової служби України

на період до 2013 року, затвердженому наказом Державної податкової адміністрації України від 07 січня 2003 року № 160.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Адміністративне право України: Підручник / Ю.П. Битяк, В.М. Гарашук, О.В. Дьяченко та ін.; За ред. Ю.П. Битяка. – К.: Юрінком Інтер, 2007. – 544 с.
2. Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Залуцька Н.С., Білінський В.З. Податковий контроль. Підручник.-К.: «Хай-Тек Прес», 2007. – 608 с.
3. Вітвіцький С.С. Державний контроль у сфері ліцензійної діяльності: Дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07. / Вітвіцький Сергій Сергійович; Запорізький юридичний інститут МВС України. – Х., 2004. – 178 с.
4. Ожегов С.И. Словарь русского языка / Под ред. Н.Ю.Шведовой. – 23-е изд., испр. – М., 1991. – 917 с.
5. Податковий кодекс України.-К.:ДП «ІВЦ ДПА України», 2010.336 с.
6. Рева Д.М. Правове регулювання податкового контролю в Україні: Дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07. / Рева Даря Миколаївна; Національна академія ім.Ярослава Мудрого. – Х., 2005. – 220 с.
7. Советский энциклопедический словарь. – М.: Сов. энциклопедия, 1989. – 1632 с.
8. Кучерявенко М.П. Податкове право України : Академічний курс : Підручник.-К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
9. Лютий І.О., Дрига А.Б., Петренко М.О. Податки на споживання в економіці України. – К.: Знання, 2004. – 316 с.
10. Онищенко В. Податковий контроль у системі державного регулювання економіки// Регіональна економіка. – 2002. – № 1. – С. 213-218.
11. Податковий кодекс України.-К.:ДП «ІВЦ ДПА України», 2010. – 336 с.