

мати своїм наслідком, який очікується на рівні управління державою, зниження податкового тиску (примусу) і в той же час – підвищення стабільних надходжень в бюджети усіх рівнів на засадах добровільності. Організація роботи податкових органів за таким принципом дозволить забезпечити прозорість процесу оподаткування, зміцнити довіру платників податків до податківців, мінімізувати рівень конфліктності в їх відносинах, що сприятиме виконанню завдань, покладених на державну податкову службу України.

**Список літератури:** 1. Звернення Голови державної податкової адміністрації України до платників податків // Вісник податкової служби України. 2001. № 6. 2. Мельник П.В., Терещенко Л.В. Концептуальні передумови формування професіоналізму працівників міліції. Ірпінь, 1998.; Корнєв Ю. Професійна підготовка – основа забезпечення особистої безпеки працівників податкової міліції // Науковий вісник АДПСУ. 2001. №1(11); Корнєв В. Адміністративно-правове забезпечення особистої безпеки працівників податкової міліції: Автореф.дис. к.ю.н. Ірпінь, 2002; Шкарупа В., Шакірова О. Проблеми правової захищеності працівників податкової міліції України // Науковий вісник АДПСУ. 2001. №2(12); Корнєв Ю. Психологічні знання – важливий фактор безпечної професійної діяльності працівників податкової міліції // Науковий вісник АДПСУ. 2001. № 2(12); Білоус В.Т. та ін. Правовий, соціальний та фізичний захист працівників органів ДПС України: Навчальний посібник. Ірпінь, 2001; Долгий О.А., Задояний М.Т, Крошко В.П. та ін. Мінімізація професійного ризику працівників підрозділів податкової міліції органів ДПС України (теоретичні та практичні аспекти): Монографія / За ред. Долгого О.А. К., 2002; та ін. 3. Дюркгейм Э. О разделении общественного труда. Одесса, 1900; Теннис Ф. Общение и общество // Зомбарт В. Социология. Ленинград, б.г. 4. Кремень В., Табачник Д. Україна і альтернативи поступу: практика історичного досвіду. К, 1996; Кремень В., Ткаченко В. Україна: шлях до себе. Проблеми суспільної трансформації. К., 1998; Цапф В. Теория модернизации и различие путей общественного развития // Социс. 1998. № 8. 5. Гавриленко І.М., Мельник П.В., Недюха М.П. Соціальний розвиток. К., 2001. 6. Кравченко Ю. Реформування податкової служби України: ідеологія, релігія та перспективи // Науковий вісник Академії ДПС України. 2002. № 4 (18). 7. Розвиток та модернізація Державної податкової служби України. Інформаційний довідник Департаменту розвитку та модернізації ДПС України. К., 2001. 8. Пустовіт Л.О. та ін. / Новий тлумачний словник української мови. Т.3. К., 1999. 9. Большая Советская Энциклопедия. Третье издание. Т. 12. М., 1973. 10. Недюха М. і Задояний М. Шляхи гуманізації відносин платників податків та податківців // Економіка. Фінанси. Право. 2002. № 9.

*Надійшла до редколегії 15.05.03*

*М.К. Золотарьова*

## **ЗАКОНОДАВЧЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПЛАНОВИХ ТА ПОЗАПЛАНОВИХ ПЕРЕВІРОК ДЕРЖАВНИХ ПОДАТКОВИХ ІНСПЕКЦІЙ**

Основною функцією податкових органів є здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати податків. Податковий контроль дозволяє встановити достовірність даних про повноту, своєчасність, реальність господарчих операцій, законність дій посадових осіб та фізичних осіб –платниками податків, виявити порушення норм чинного законодавства та вжити захо-

дів щодо усунення допущених порушень та недоліків, у тому числі – притягнути до відповідальності посадових осіб за порушення законності.

Законом України №509-ХІІ від 04.12.90 р. «Про державну податкову службу в Україні» [1] податковій службі надані відповідні права. Так, згідно зі ст.8 цього Закону України, податкові органи можуть проводити на підприємствах, в установах та організаціях будь-якої форми власності перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій, показників реєстраторів розрахункових операцій, інших комп'ютерних систем, що застосовуються для розрахунків за готівку з споживачами та інших документів, які пов'язані з обчисленням і сплатою податків. Державним податковим інспекціям (далі – ДПІ) надано право перевіряти у суб'єктів господарювання спеціальні дозволи на здійснення господарської діяльності (ліцензій, патентів тощо), свідоцтв про державну реєстрацію, одержувати від посадових осіб та громадян у письмовій формі пояснення, довідки та відомості з тих питань, які виникають під час проведення перевірок, для одержання пояснень щодо джерел отримання доходів, обчислення і сплати податків, викликати посадових осіб, а також проводити перевірку достовірності інформації, одержаної для внесення до Державної реєстру фізичних осіб-платників податків.

Посадові особи ДПІ з метою здійснення податкового контролю за письмовим рішенням керівника можуть обстежити території і приміщення, в яких розташовуються об'єкти, що підлягають оподаткуванню або використовуються для отримання прибутку. Обстеження проводиться з метою отримання висновку про відповідність документів, поданих платником податку, його представником, фактичним даним про об'єкти, які підлягають оподаткуванню або використовуються для отримання прибутків. При цьому податкові органи самостійно визначають напрями, форми і методи проведення перевірок додержання податкового та валютного законодавства.

Головним законодавчим актом, що регулює порядок проведення перевірок суб'єктів підприємницької діяльності, є Указ Президента України № 817/98 від 23.07.98 року «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» [2], в якому зазначено, що державним податковим інспекціям надано право проводити планові та позапланові перевірки фінансово-господарської діяльності. Так, зокрема, плановою виїзною перевіркою вважається перевірка фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємницької діяльності, яка передбачена у плані роботи державної податкової інспекції.

Планування документальних перевірок полягає у визначенні переліку об'єктів, що підлягають плановим документальним перевіркам в наступному періоді, термінів, обсягів та категорій вказаних перевірок, кадрових ресурсів, необхідних для їх проведення. Всі підрозділи ДПІ на підставі аналізу відповідних ділянок роботи щодо адміністрування податків і зборів, визначення проблемних питань, що виникли за поточний період і потребують висвітлення під час документальних період, надають підрозділам,

відповідальним за проведення перевірок, пропозиції щодо включення до плану перевірок на майбутній рік підприємств та галузей.

Щорічно орган державної податкової служби складає Національний план перевірок. Так, за 2001 р., за даними ДПА України, державними податковими інспекціями, відповідно до вимог Указу Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності», Національним планом проведення комплексних документальних перевірок було заплановано проведення перевірок щодо дотримання податкового та валютного законодавства у 41,6 тис. суб'єктів господарської діяльності, що становить 7,7% тих, що сплачують податки. Фактично з початку року здійснено 41,5 тис. перевірок. Виконання Національного плану в цілому по Україні становить 99,9%. Порухення податкового законодавства встановлено майже по кожному із перевірених підприємства, тобто коефіцієнт відбору підприємств до перевірки становив 98,6% (за відповідний період 2000 року – 95,9%) [3, с.42].

Іншим видом перевірок суб'єктів господарської діяльності, які здійснюються державними податковими інспекціями, є позапланові перевірки. Вони є дієвим механізмом виявлення податкових правопорушень та передусім створюють профілактичну основу для запобігання порушень податкового законодавства. Проведення зазначених перевірок можливе лише за наявності чітко окреслених ст.3 Указу Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» підстав.

Першою підставою є виникнення необхідності у перевірці даних, отриманих від особи, яка мала правовідносини з даним суб'єктом підприємницької діяльності, якщо суб'єкт підприємницької діяльності не надасть пояснень та їх документальних підтверджень на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу протягом трьох робочих днів з дня отримання запиту. Це – так звані «зустрічні перевірки». Згідно з п.п.2.1.3 наказу ДПА України від 30.07.1998 року № 371 «Про затвердження порядку періодичності перевірок та проведення обстежень виробничих складських, торгових та інших приміщень» в процесі проведення документальних перевірок у податкового органу може виникнути необхідність проведення зустрічних перевірок суб'єктів підприємницької діяльності або громадян, з якими суб'єкт підприємницької діяльності, що перевіряється, має господарські відносини, для встановлення правомірності ведення господарської діяльності, правильності розрахунків з бюджетом, дотримання чинного законодавства.

Зустрічні перевірки здійснюються на підставі письмового звернення керівника податкового органу, який здійснює перевірки, державним податковим інспекціям. При цьому перевіряються тільки окремі питання взаємодії з суб'єктом підприємницької діяльності, який перевіряється в плановому порядку. Так, за їх допомогою встановлюються господарські операції, внаслідок яких відшкодовується ПДВ (згідно з наказом ДПА України від 25.03.1998 р. № 139 «Про посилення контролю за проведенням встановленого порядку відшкодування ПДВ») та перевіряється дотримання валютного законодавства у разі порушення строків зарахування виручки на валю-

тні рахунки резидентів або ввозу товарів відповідно до зовнішньоекономічних договорів.

Однією з підстав проведення позапланових перевірок є виявлена недостовірність даних, заявлених в документах, обов'язковій звітності. Це – так звана камеральна перевірка. Право на проведення камеральної перевірки передбачено ст.11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» і означає наявність у органів державної податкової служби права перевіряти декларації, звіти тощо. Така перевірка проводиться за місцезнаходженням ДПІ на підставі податкових декларацій та інших документів обов'язкової податкової звітності. В ході зазначеної перевірки податковий інспектор не тільки перевіряє на наявність помилок (арифметичних або методологічних), а й аналізує фінансове становище такого суб'єкта задля розширення бази оподаткування, збільшення надходжень до бюджету тощо. Слід зазначити, що правове регулювання камеральних перевірок здійснюється переважно підзаконними нормативними актами, що призводить інколи до ускладнення процедури їх проведення.

Особливістю проведення камеральних перевірок є те, що вони можуть проводитись щодо всіх осіб, які зобов'язані подавати податкову звітність у Державну податкову інспекцію. На відміну від камеральних виїзні документальні перевірки здійснюються лише відносно юридичних осіб або фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності. Порівняно з плановою перевіркою, камеральна перевірка недостатньо врегульована.

Безумовно, планова документальна перевірка на сьогоднішній час залишається основною та здійснюється для виявлення помилок та порушень, допущених під час розрахунків податкової бази та сплати податків. Практика показує, що виникнення спірних питань в більшості випадків пов'язано з підставами та механізмом проведення позапланових перевірок тому, що нормативна база, якою встановлені підстави та порядок їх проведення, є застарілою та не відображає тих суттєвих змін, які сталися в період 2001 р. з веденням Закону України № 2181-III від 21.12.2000 р. «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [4], внесенням змін до Закону України №1776-III від 01.06.2000 р. «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» тощо. Як наслідок – виникає багато спірних питань.

Так, при з'ясуванні недоліків в механізмі проведення перевірок державними податковими інспекціями особливо слід виділити проведення оперативних перевірок. Вони є, по суті, позаплановими та на сьогоднішній день проводяться працівниками державної податкової інспекції згідно з Порядком проведення оперативних перевірок та розгляду матеріалів по них, затвердженим розпорядженням ДПА України від 25.09.98 р. № 272-р. Зазначений вище порядок проведення оперативних перевірок рішенням Вищого Господарського суду України від 06.03.2001 р. визнано недійсними. Крім того, до внесення відповідних змін єдиним нормативним актом, що містив визначення поняття «оперативна перевірка», був Закон України від 01.06.2000 р. № 1776-III «Про застосування реєстраторів розрахункових

операцій в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг». З іншого боку, логічно дійти висновку, що на сьогодні проведення перевірок, встановлених Указом Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності», стосується питання сплати податків та інших обов'язкових платежів в бюджети та цільові фонди. Таким чином, до проведення оперативних перевірок можна лише застосувати положення ст.11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні».

Отже, виходячи з того, що згідно зі ст.17 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», за порушення вимог даного Закону до суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють розрахункові операції за товари (послуги) за рішенням відповідних органів податкової служби застосовуються фінансові санкції у визначених розмірах, необхідно ввести в чинне податкове законодавство визначення поняття «оперативна перевірка», чітко вказати підстави та порядок її проведення.

Наступним відносно законодавчо неврегульованим видом перевірок є так звані «камеральні перевірки». Слід зазначити, що під час проведення таких перевірок неможливо виявити умисні порушення податкового законодавства, помилки в обрахуванні бази оподаткування.

Практика застосування норм законодавства щодо проведення камеральних перевірок показує існування двох варіантів порядку їх проведення. Перший (і найбільш безболісний для платника податків) є проведення камеральної перевірки як складової частини планової документальної перевірки. Другий – існування камеральної перевірки, як різновиду позапланової перевірки. Останній є можливим за наявності закріплення у нормативних актах таких умов:

- встановити єдиний строк здачі всієї податкової звітності в податковий орган;
- ввести єдину податкову декларацію щодо податку на прибуток та здачу її в електронному вигляді;
- змінити встановлений підхід до розрахунку сукупного прибутку та здачі податкових декларацій фізичними особами (розраховувати сукупний прибуток безпосередньо податковими інспекціями на підставі отриманих даних про прибутки), що дозволить скоротити строки обробки [5, с.58].

При цьому суцільну камеральну перевірку (за кожний звітний період) слід застосовувати до крупних платників податків, а також до тих платників податків, які користуються податковими пільгами.

У зв'язку із набранням чинності Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», слід також доповнити підстави проведення позапланових перевірок державними податковими інспекціями – можливістю проведення ДПІ позапланової перевірки у разі, коли платник податків не сплачує угоджену суму податкового зобов'язання протягом граничних строків сплати, визначених чинним законодавством. Відповідальність за це порушення передбачена п.17.1.7 ст.17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними

цільовими фондами», однак усіх підстав щодо притягнення до відповідальності за вищезазначене порушення чинним законодавством не обумовлено.

Проведений аналіз особливостей правового регулювання та правозастосовчої практики щодо проведення перевірок ДПП показує наявність не тільки певних прогалин, а й проблем, пов'язаних із суперечливістю норм підзаконних актів. Таким чином, слід провести значну роботу щодо систематизації відповідних норм і у майбутньому розробити й прийняти єдиний нормативний акт, в якому чітко мають бути встановлені підстави проведення планових та позапланових перевірок, міститься поняття «камеральна», «оперативна та «зустрічна» перевірки, порядок їх проведення, що призвело б зменшення кількості спірних питань, які виникають між платниками податків та ДПП в процесі здійснення податкового контролю.

**Список літератури:** 1. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 04.12.90р. № 509-ХП // Відомості Верховної Ради України. 1994. № 15. Ст.190. 2. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності: Указ Президента України від 23.07.98 р. № 817/98 // Урядовий кур'єр. 1998. №143. 3. Янушевич Я. Результати контрольно-перевірочної роботи підрозділів податкового аудиту та валютного контролю // Вісник Державної податкової служби України. 2002. №16. 4. Про порядок погашення зобов'язань платника податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000р. № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. 2001. №10. Ст.44. 5. Калюга С. Реформування системи податкового контролю з застосуванням інформаційних технологій // Вісник податкової служби України. 2002. №31.

*Надійшла до редколегії 23.06.03*

*В.П. Яценко*

### **ПРАВО ЗВЕРНЕННЯ ГРОМАДЯН ДО ОРГАНІВ ВНУТРІШНІХ СПРАВ: ДЕЯКІ ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІ ТА ШЛЯХИ ЇХ РОЗВ'ЯЗАННЯ**

Сучасні проблеми розвитку суспільних відносин в Україні, розробка правових механізмів реалізації положень Конституції України, проведення адміністративної реформи в державі внесли і продовжують вносити істотні зміни до змісту державного управління. Однак проблема реалізації та захисту порушених прав громадян в Україні і на сьогоднішній день залишається актуальною і потребує негайного вирішення.

Ряд науковців у своїх працях досліджували окремі питання утвердження і забезпечення прав та свобод громадян і, зокрема, забезпечення права на звернення. Проте ці дослідження загалом стосувалися звернень, які подавалися до різних органів виконавчої влади, особливу увагу приділяючи скаргам громадян та порядку їх вирішення. Так, ці питання були предметом праць В.І. Ремнева, Л.Ф. Лісницької, Н.Ю. Хаманьової, Х.П. Ярмачі, Є. Шевченка, С.Радутного, В.А. Болотової та ін. Слід також зазначити, що більшість досліджень щодо забезпечення права громадян на звернення здійснювалися у радянський період. Однак жодне з них не було присвячено проблемам звернення громадян до органів внутрішніх справ та шляхам їх вирішення, що є завданням даної статті.