Вступ

На даний момент система податкового законодавства знаходиться в стадії формування. Змінюються концепція і принципи оподатковування (до речі, не завжди нововведення приводять до позитивного результату) і, як наслідок – занадто часті зміни в законодавчих і нормативних актах, що часто приводить до нестикування норм законодавства. У деяких випадках унаслідок такої непогодженості платник податків, виконуючи положення одного законодавчого акту, мимоволі порушує положення іншого.

Невідповідність чи відсутність у деяких випадках чітких формулювань у законодавчих і нормативних актах спричиняє своє розуміння податкового законодавства працівниками податкових органів. Найчастіше, роз'яснення працівників податкової служби публікують у виді листів і консультацій по спірному питанню податкового законодавства, але вони не завжди є правильними і вичерпними.

На основі указів Президента України «Про деякі заходи по дерегулюванню підприємницької діяльності» від 23.07.1998 р. № 817/98 і «Про проведення єдиної державної регуляторної політики в сфері підприємництва» від 22.01.2000 нормативні акти, а також директивні листи контролюючих органів, що регламентують порядок проведення перевірок суб'єктів підприємницької діяльності, обов'язково повинні бути погоджені з Державним комітетом України з питань розвитку підприємництва. Однак на практиці з боку податкових органів норми цих указів нерідко ігноруються.

І якщо на такому високому рівні є подібні «особливі» думки податківців, то що можна казати про податкові органи на місцях.

У більшості випадків підприємці і податківці знаходяться по різні сторони барикади, і останні часто почувають себе господарями становища, покриваючись тим що стараються не заради власного блага, а заради поповнення бюджету, підозрюючи кожного платника податків у «ухильництві».

Недосконалість податкового і судового законодавства сприяє сваволі чиновників, а підприємець повинен захищатися, спираючись на те ж саме недосконале законодавство.

Саме тому в роботі використана тема захисту підприємців від незаконних дій зі сторони податківців, щоб озброїти керівників підприємств, їх помічників, бухгалтерів, економістів необхідними знаннями з податкового законодавства та з правових питань. Я вважаю цю тему дуже актуальною на даний момент. Саме в наш час відбувається становлення правового поля для підприємницької діяльності, тому так важливо саме зараз чітко усвідомлювати і орієнтуватись у всіх деталях правового захисту підприємницької діяльності. В наш переломний час, коли держава ще намагається чинити тиск на підприємців, збільшуючи податковий тягар для підприємців, коли державні чиновники ще не до кінця усвідомили, що минають часи тоталітарного управління економікою, особливо відчувається нестача грамотних юристів, які змогли б захистити підприємців.

Проблема забезпечення захисту прав і законних інтересів суб’єктів підприємницької діяльності нині набула особливої значимості у зв’язку з тим, що у ст. 42 Конституції України вперше закріплено право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом. На конституційному рівні закріплено зобов’язання держави щодо захисту конкуренції в підприємницькій діяльності і неприпустимість підприємницької діяльності, спрямованої на монополізацію і недобросовісну конкуренцію.

Як свідчить практика, підприємці нерідко безпорадні перед незаконними діями державних органів, особливо органів державної податкової служби і податкової поліції, митних, антимонопольних та інших контролюючих органів, а також органів місцевого самоврядування.

Невміння або небажання суб’єктів підприємницької діяльності захищати свої порушені права, їх пасивність негативно впливають на їх інтереси, а також на сферу підприємництва, сприяють недобросовісності і численним порушенням державних органів.

Однаково важливе значення має як реальне здійснення підприємцями своїх прав та виконання обов’язків, так і забезпечення здійснення наданих законодавством можливостей щодо припинення порушень прав, їх відновлення, компенсації збитків, заподіяних їх порушенням.

Необхідним для підприємців є також правильний вибір оптимального засобу захисту порушеного права в певній ситуації, що може реально вплинути на забезпечення стабільності та надійності їх становища.

Для підприємців нерідко проблемою є правильний вибір та ефективне використання та застосування передбачених законодавством засобів захисту – тих правових засобів, з допомогою яких можна запобігти, припинити, усунути порушення прав, вони відновлюються, а також компенсуються збитки, заподіяні їх порушенням. Щоб змусити або спонукати правопорушника припинити дії, які порушують право підприємця, або запобігти таким діям, необхідно знати положення законодавства, що регулюють різні засоби захисту, і вміти їх застосовувати.

Таким чином, результати діяльності підприємців багато в чому залежать від їх знання законодавства і вміння захистити свої права, забезпечити відновлення порушених прав і їх судовий захист, уміння застосовувати всю сукупність засобів та заходів їх захисту.

Актуальність захисту прав підприємців зумовлена і тим, що хоч в Україні в цілому створено достатню нормативну базу підприємництва, проте вона не забезпечує повною мірою поєднання свободи підприємництва і конкуренції з належним захистом прав підприємців, а також інтересів суспільства і держави. Слабкість і недосконалість правового захисту підприємництва, неврегульованість багатьох його аспектів, неузгодженість нормативних актів негативно впливають на ефективність підприємництва в Україні. Це також сприяє порушенням у сфері підприємництва, зокрема незаконному заняттю підприємницькою діяльністю, зростанню економічної злочинності. Такі негативні явища, як зловживання монопольним становищем на ринку, ухилення від сплати податків, криміналізація підприємницької діяльності здебільшого пояснюється недосконалістю правового режиму підприємництва.

Деякі з діючих охоронних правових засобів підприємницької діяльності в Україні, в тому числі засоби захисту і відповідальності, недосконалі як у їх визначенні, так і у зазначенні підстав їх застосування та процедури реалізації, що в цілому знижує дієвість забезпечення підприємництва.

Часто права підприємців порушуються через незаконне втручання в їхню діяльність державних органів. Трапляються випадки порушення особистих немайнових прав підприємців. Це і зумовлює необхідність аналізу законодавства про охорону прав підприємців, у тому числі для визначення шляхів його вдосконалення.

Розділ І

Серед правоохоронних засобів у сфері підприємництва важливу роль відіграють засоби захисту прав підприємців при порушенні їх державними органами.

Право на підприємницьку діяльність включає можливість захисту від неправомірних дій як інших підприємців, так і збоку держави в особі її органів, у тому числі право на оскарження їхньої поведінки, що обмежує це право.

Захист підприємців від втручання в їх діяльність державних органів має конституційну основу. Відповідно до ст. 55 Конституції України «кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб». «Кожен має право на відшкодування за рахунок держави чи органів місцевого самоврядування матеріальної та моральної шкоди, завданої незаконним рішенням, діями чи бездіяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових та службових осіб при здійсненні ними своїх повноважень» (ст. 56 Конституції України).

Одним з важливих і поширених засобів захисту прав суб’єктів підприємницької діяльності є визнання судом або арбітражним судом виданого державним або іншим органом незаконного акта недійсним (повнісю або в частині).

Як свідчить практика, в актах державних та інших органів досить часто містяться положення, що тягнуть за собою порушення порядку створення, ліквідації та реорганізації підприємств, надання або вилучення земельних ділянок, порушення, пов’язані з передачею майна, зміною форми власності тощо. Арбітражна практика фіксує помітне зростання кількості справ про визнання недійсними актів ненормативного характеру, прийнятих міністерствами, відомствами і комітетами, обласними та районними радами.

У частині 4 ст. 15 Закону України «Про підприємництво» вказано, що у разі видання державним чи іншим органом акта, який не відповідає його компетенції або вимогам законодавства, підприємець має право звернутися до суду або арбітражного суду із заявою про визнання такого акта недійсним. Засобом захисту прав підприємців є не сама можливість звернутися до суду (арбітражного суду) з такою заявою, а результат її задоволення, тобто визнання недійсним незаконного акта. Тому доцільно було б передбачити в Законі України «Про підприємництво» визначення недійсним акта державного або іншого органу, що порушує права підприємців, як засобу захисту їх прав.

У науковій адміністративній літературі акт державного управління звичайно визначається як дія, спрямована на встановлення або заміну правил поведінки, на виникнення, зміну або припинення правовідносин у сфері управління, як одностороннє владне волевиявлення, одностороннє веління. Щоб арбітражний суд визнав недійсними акти державного або іншого органу, вони мають бути неправомірними, порушувати права і законні інтереси підприємців та ненормативними (адресованими конкретним особам або групам осіб, тобто індивідуальними).

Як випливає із закону, підставою застосування цього засобу захисту є видання державним або іншим органом акта, що не відповідає його компетенції або вимогам законодавства. Оскільки це дві самостійні підстави, то може бути визнаний недійсним той акт, який відповідає вимогам законодавства, але прийнятий з перевищенням компетенції відповідного органу, так і, навпаки, прийнятий у межах його компетенції, але такий, що суперечить законодавству.

Перевищення компетенції державного органу означає видання ним акта поза його компетенцією. Порушення актом державного органу законодавства – це суперечливість законодавству прийнятого акта за його змістом, формою, порядком і строкам прийняття.

Неправомірні акти державних органів, що зачіпають права підприємців, порушують дві заборони, встановлені Законом України “Про підприємництво”. Перша – загальна заборона, встановлена в ч. 3 ст. 15 цього закону: “Втручання державних органів у господарську діяльність підприємців не допускається, якщо вона не зачіпає передбачених законодавством України прав державних органів по здійсненню контролю за діяльністю підприємців”. Друга – спеціальна заборона сформульована в ч. 4 ст. 15: “Не допускається прийняття державними органами актів, які визначають привілейоване становище суб'єктів підприємницької діяльності однієї з форм власності щодо суб'єктів підприємницької діяльності інших форм власності”(статтю 15 доповнено новою частиною згідно із Законом України від 13.07.95 р. N 304/95-ВР). Визнання недійсним не відповідного законові акта органу державного управління або місцевого органу державної влади за позовом власника або особи, права якої щодо володіння, користування або розпорядження належним їй майном порушені виданням такого акта, передбачено ч.1 ст. 57 Закону України “Про власність” (Відомості ВР України. – 1991. - №20. – Ст.249).

У літературі відзначалось, що акти органів виконавчої влади повинні надати максимальної свободи господарюючим суб’єктам самостійно приймати рішення і нести за них відповідальність. Зокрема, реалізація прав суб’єктів підприємницької діяльності забезпечується обов’язком державних органів утримуватися від провадження дій, що перешкоджають підприємцеві здійснювати своє право в рамках закону. Тому при порушенні державними органами цього обов’язку їх незаконні акти визнаються недійсними.

Цей засіб захисту може застосовуватися як єдиний (коли для захисту прав підприємців досить визнати акт недійсним) або поєднуватись з іншими засобами захисту і відповідальності. Так, визнання недійсним акта державного або іншого органу може поєднуватися із застосуванням передбаченого ч. 6 ст. 15 Закону України “Про підприємництво” та п. 2 ст. 27 Закону України “Про підприємства в Україні” міри відповідальності – стягнення судом або арбітражним судом за позовом підприємця збитків, завданих йому внаслідок виконання вказівок державних чи інших органів або їх службових осіб, що призвели до порушення прав підприємця, а також внаслідок неналежного здійснення такими органами чи їх службовими особами передбачених законодавством обов’язків щодо підприємця. Відповідно до ч. 2 ст. 57 Закону України “Про власність” збитки, завдані громадянам, організаціям та іншим особам у результаті видання невідповідних законові актів державного управління або органів державного управління або місцевих органів державної влади, підлягають відшкодуванню в повному обсязі, включаючи і неодержані доходи, за рахунок коштів, які є в розпорядженні відповідального органу влади або управління.

Нерідко у практиці поєднується вимога про визнання недійсними актів державних органів з позовом про повернення (зворотне стягнення) необгрунтовано списаних цими органами в безспірному порядку сум. Суб’єкти підприємницької діяльності звертаються до арбітражного суду з позовами про повернення з бюджету незаконно списаних штрафів, інших санкцій, недоїмок з податків та інших обов’язкових платежів до бюджету. Часто такі вимоги подаються до державних податкових інспекцій та інших органів, що мають право застосовувати до підприємців фінансові санкції або списувати з їхніх рахунків кошти у безспірному порядку.

Повернення з бюджету коштів, списаних органами, які здійснюють контрольні функції, у безспірному порядку з порушенням вимог законодавства, як засіб захисту прав підприємців не передбачений у Законі України “Про підприємництво”. Отже необхідно вказати безпосередньо в законі на можливість застосування цього засобу захисту підприємцями при порушенні їхніх прав незаконними актами державних та інших органів, а також можливість поєднання його з іншими засобами захисту підприємців.

# Розділ ІІ

Однією з поширених в арбітражній практиці категорій спорів про визнання недійсними актів державних органів ненормативного характеру є визнання недійсними актів державної податкової служби. Юридичні особи – суб’єкти підприємницької діяльності часто звертаються з подібними позовами, використовуючи право оспорювати приписи органів державної податкової служби про застосування штрафів та інших санкцій, тобто про списання грошових сум до бюджету. Якщо арбітражний суд задовольнив заявлену вимогу і визнав спірний припис недійсним, незаконно стягнена сума підлягає поверненню з бюджету.

У позовній заяві конкретно вказується, яку норму законодавства, на думку позивача, було порушено при прийнятті рішення податкового органу. Якщо йдеться про те, що неправильно сплачено податок, то обов’язково як додатки необхідно представити документи, що підтверджують правомірність обчислення й сплати податку. Іноді це можуть бути документи первинного бухгалтерського обліку, що підтверджують, що підтверджують, що податок сплачений правильно. Якщо ж йдеться про пільгове оподаткування, то потрібно обов’язково пояснити, відповідно до якої норми закону підприємець використав конкретну пільгу, підтвердити підстави її використання і надати чіткий розрахунок.

В арбітражній практиці виникає питання: які акти державних податкових органів можуть визнаватися недійсними в судовому порядку?

Президія Вищого арбітражного суду України в п. 1 роз’яснення “Про деякі питання практики вирішення спорів, пов’язаних з визнанням недійсними актів державних податкових інспекцій та зворотним стягненням списаних ними у безспірному порядку сум” від 12 травня 1995 року № 02-5/451 вказала, що актом ненормативного характеру може вважатися тільки відповідне рішення державної податкової інспекції, прийняте однією з уповноважених службових обіб. Рішення про стягенення і застосування фінансових санкцій мають відповідати формі, що встановлена інструкцією про порядок застосування і стягнення фінансових санкцій органами державної податкової служби, затвердженою наказом Державної податкової адміністрації України від 20 квітня 1995 р. № 28. Складені іншими службовими особами державних податкових інспекцій акти перевірок грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, інших документів, пов’язаних з обчисленням і сплатою податків (платежів), та інші матеріали документальних перевірок (довідки, розрахунки тощо) не можуть розглядатись як акти ненормативного характеру. Викладені у цих документах обставини можуть бути лише підставою для прийняття начальником державної податкової інспекції або його заступником відповідного рішення.

У роз’ясненні Президії Вищого арбітражного суду України “Про деякі питання практики вирішення спорів, пов’язаних з визнанням недійсними актів державних податкових інспекцій та зворотним стягненням списаних ними у безспірному порядку сум”.

Відповідно до частини другої статті 11 Закону України "Про державну податкову службу в Україні" ( 509-12 ) на керівників органів державних податкових служб та їх заступників покладено, зокрема, вирішення питань, пов'язаних із застосуванням до підприємств, установ і організацій фінансових санкцій і стягненням до бюджетів та державних цільових фондів донарахованих за результатами перевірок сум податків, інших платежів, недоїмок за податками і платежами.

За змістом абзацу шостого пункту 7 і пункту 8 статті 11

названого Закону застосування фінансових санкцій і стягнення до

бюджетів та державних цільових фондів зазначених сум здійснюється на підставі відповідного рішення державного податкового органу, яке приймається у строк не пізніше десяти днів з дня складання акта перевірки. До того ж рішення про застосування і стягнення фінансових санкцій повинно відповідати формі, встановленій Інструкцією про порядок застосування та стягнення фінансових санкцій органами державної податкової служби, затвердженою наказом Головної державної податкової інспекції України від 20.04.95 N 28 (з подальшими змінами і доповненнями). Статтями 12 і 14 цього ж Закону передбачена можливість скасування рішень органів державної податкової служби та їх оскарження у встановленому законом порядку.

Отже у вирішенні спорів, пов'язаних з визнанням недійсними рішень органів державної податкової служби та зворотним стягненням списаних ними у безспірному порядку сум, арбітражним судам відповідно до вимог названих вище актів законодавства слід виходити з того, що право керівника або заступника керівника органу державної податкової служби на застосування до підприємства, установи, організації фінансових санкцій і стягнення недоїмки за податками та іншими обов'язковими платежами, повинно реалізовуватися у формі рішення як управлінського акта названого органу.

Що ж до списання коштів з рахунка підприємства на погашення недоїмки і стягнення фінансових санкцій, то у всіх випадках воно має здійснюватися на підставі рішення органу державної податкової служби, підписаного керівником цього органу або його заступником. Інкасове доручення (розпорядження), яке складається відповідно до статті 6 Декрету Кабінету Міністрів України "Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів" (8-93) не може вважатись рішенням податкового органу, оскільки є розрахунковим документом.

Інкасове доручення (розпорядження), що складається відповідно до ст. 6 Декрету Кабінету Міністрів “Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів”, не можна вважати рішенням податкового органу, оскільки воно є розрахунковим документом.

В арбітражній практиці це положення враховується. Так, Арбітражна наглядова колегія Вищого арбітражного суду України розглянула заяву СП “Одлат індустрія сервіс” про перевірку постанови від 28 лютого 1995 року арбітражного суду м. Одеси за позовом заявника до державної податкової інспекції Приморського району м. Одеси про визнання недійсними актів ненормативного характеру. Рішенням арбітражного суду від 3 листопада 1994 р. позовні вимоги було задоволено. Постановою від 28 лютого 1995 р. рішення від 3 листопада 1994 р. було скасовано і справу відправлено на новий розгляд. Арбітражна наглядова колегія Вищого арбітражного суду України перевірила матеріали справи і врахувала таке.

Державна податкова інспекція Одеської області здійснила перевірку СП “Одлат індустрія сервіс” з питань додержання законності проведення валютних операцій, за результатами якої складено акт перевірки від 1 червня 1994 р. № 22-05. На підставі даного акта податкова інспекція видала розпорядження від 1 липня 1994 р. № 167, 168 про списання у безспірному порядку з підприємства пені за несвоєчасне надходження валюти. Підставою для застосування фінансових санкцій, на думку відповідача, було порушення позивачем вимог статей 1 і 5 Декрету Кабінету Міністрів України “Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті” від 19 лютого 1993 р. №17-93, відсутність перерахування валютної виручки резидента протягом встановлених строків із-за кордону за контрактом за ізраїльською фірмою “Магофе ЛТД” за продаж металовиробів.

Відповідно до ст. 1 Декрету Кабінету Міністрів України від 19 лютого 1993 р. № 17-93 “виручка резидентів в іноземній валюті підлягає перерахуванню з-за кордону в строки сплати заборгованостей, визначені в контрактах, але не пізніше 90 календарних днів з моменту перетину митного кордону України продукції, що експортується”. СП “Одлат індустрія сервіс”, виконуючи умови агентської угоди, здійснювало експорт металовиробів в інтересах довірителя - АО “МЕК”, не будучи власником відвантажених товарів, а виручка від їх продажу від їх продажу надходила на рахунок власника (АО “МЕК”), а не позивача у справі. За таких обставин до СП “Одлат індустрія сервіс” не можуть бути застосовані фінансові санкції, передбачені ст.5 зазначеного Декрету Кабінету Міністрів України, оскільки підприємство не є резидентом щодо валютної виручки від продажу металовиробів.

Відповідно до ст. 11 (пункти 7, 8) Закону України “Про державну податкову службу в Україні” державним податковим інспекціям надано право застосовувати до підприємств, установ, організацій передбачені законодавством фінансові санкції. Зазначені санкції здійснюються у безспірному порядку щодо підприємств, установ та організацій незалежно від форми власності. Однак такі права згідно з ч. 2 ст. 11 закону надано лише головам державних податкових інспекцій та їх заступникам. Оскільки з матеріалів справи не вбачається виконання податковою інспекцією цих вимог, стягнення у безспірному порядку з позивача не можна визнати обгрунтованим. Арбітражна наглядова колегія Вищого арбітражного суду України ухвалила: постанову арбітражного суду Одеської області від 28 лютого 1995 р. з даної справи скасувати, рішення від 3 листопада 1994 р. залишити в силі.

Чинне законодавство не передбачає винятків щодо поширення позовної давності на вимогу про визнання недійсними актів державних органів, тому до позовів про визнання недійсними актів державних податкових інспекцій слід застосовувати загальний строк позовної давності. Вирішуючи питання про зворотне стягнення списаних державними податковими інспекціями у безспірному порядку сум, необхідно враховувати, що відповідно до ст. 10 Декрету Кабінету Міністрів України “Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів” повернення з бюджету неправильно сплачених підприємствами та організаціями податків здійснюється не більше як за один рік до виявлення неправильної статистики (п. 9 роз’яснення Президії Вищого арбітражного суду України від 12 травня 1995 р. № 02-5/451).

Президія Вищого арбітражного суду України 12 травня 1995 р. роз’яснила, що підприємства, установи та організації не зобов’язані попередньо оскаржувати оспорюваний акт податкової інспекції за підпорядкованістю до звертання до арбітражного суду із заявою про визнання його недійсним. Подані сторонами копії скарг до вищестоящих податкових органів і рішення за цими скаргами оцінюються арбітражним судом поряд з іншими документами у справі (п. 7). Таким чином, на спори про визнання недійсними актів державних податкових інспекцій (як і інших актів ненормативного характеру) не поширюється вимога щодо доарбітражного врегулювання господарських спорів (ст. 5 Арбітражного процесуального кодексу України).

Отже основними засобами захисту майнових прав суб’єктів підприємницької діяльності від незаконних дій державних податкових інспекцій є визнання недійсними актів про застосування до них санкцій і повернення з бюджету незаконно списаних з них сум. Ці засоби захисту є результатом задоволення арбітражними судами вимоги про визнання недійсним рішення державної податкової інспекції і про зворотне стягнення списаних у безспірному порядку сум.

У разі, якщо позивач звертається до арбітражного суду з вимогою про визнання недійсним акта державної податкової інспекції і не ставить питання про повернення з бюджету списаних у безспірному порядку сум, то така позовна заява має немайновий характер і державне мито має стягуватись відповідно до підпункту “б” п. 2 ст. 3 Декрету Кабінету Міністрів України “Про державне мито” від 21 січня 1993 р. № 7-93. Якщо ж позивач заявляє вимогу про визнання недійсним акта державної податкової інспекції і одночасно ставить питання про повернення з бюджету списаних у безспірному порядку сум, то такі позовні заяви, що мають майновий і немайновий характер, повинні оплачуватись державним митом за ставками, встановленими підпунктами “а” і “б” п. 2 ст. 3 цього Декрету (п. 11 роз’яснення Президії Вищого арбітражного суду України від 12 травня 1995 р. № 02-5/451).

Вищезазначені засоби захисту суб’єкти підприємницької діяльності можуть застосовувати для захисту своїх майнових прав від незаконних дій інших контролюючих органів, яким надано право вживати до них такі санкції, списуючи грошові суми у безспірному порядку. Недійсними в судовому порядку можуть бути визнані лише акти ненормативного характеру – рішення відповідних органів, прийняті компетентними службовими особами (але не акти перевірок, що не є актами ненормативного характеру).

Так, Арбітражна наглядова колегія Вищого арбітражного суду України розглянула заяву контрольно-ревізійного управління по Полтавській області про перевірку рішення арбітражного суду Полтавської області за позовом Лубенського відділення банку АК “Україна” до контрольно-ревізійного управління по Полтавській області про стягнення 646 900 782 крб. Вона, зокрема, зазначила, що при прийнятті рішення про задоволення позовних вимог відносно визнання недійсним акта перевірки від 14 липня 1994 р. не враховано, що арбітражні суди розглядають заяви про визнання недійсними тільки обов’язкових для виконання рішень державних органів, а не актів перевірок. Позивач у позовній заяві вимагав визнати недійсним не рішення КРУ по Полтавській області, а акт перевірки, що не передбачено Арбітражним процесуальним кодексом. Не було дано також належної правової оцінки п. 10 ст. 10 Закону України “Про державну податкову службу в Україні” стосовно повноважень КРУ при застосуванні до установ банку фінансових санкцій. Тому Арбітражна наглядова колегія Вищого арбітражного суду України ухвалила: рішення арбітражного суду Полтавської області від 13 грудня 1994 р. з даної справи скасувати, справу передати на новий розгляд. *//Бизнес. - №13. – с.16//.*

Розділ ІІІ

Права і обов’язки податкових органів

Основним законодавчим документом, що регламентує діяльність податкових органів, є Закон України «Про Державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 р. № 509-ХІІ, зі змінами і доповненнями, у якому визначені функції податкової служби, принципи її роботи, права та обов'язки як податківців, так і платників податків.

Функції, покладені на податкові органи, викладені в ст.10 даного закону. Для їх реалізації податкові органи наділені досить широкими повноваженнями, що закріплені в статті 11 Закону України «Про Державну податкову службу в Україні». Відповідно до цієї статті податковим органам надане право:

1. Здійснювати на підприємствах, в установах і організаціях, незалежно від форм власності, і в громадян перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій та інших документів незалежно від способу надання інформації (включаючи комп'ютерний), пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків, інших платежів у бюджет, внесків у державні цільові фонди, наявності посвідчень про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій, патентів) на її здійснення, а також одержувати від посадових осіб і громадян у писемній формі пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають під час перевірок. Перевіряти в посадових осіб і громадян документи, що засвідчують особу, при проведенні перевірок за питаннями оподатковування; викликати посадових осіб і громадян для дачі пояснень з питань нарахування і сплати податків, інших платежів у бюджет, внесків у державні цільові фонди, а також проводити перевірки вірогідності інформації, отриманої для занесення до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків і інших обов'язкових платежів.

Орган державної податкової служби може запрошувати громадян, у тому числі громадян – суб'єктів підприємницької діяльності для перевірки правильності нарахування і своєчасності сплати ними податків, та інших платежів. Письмові повідомлення про такі запрошення направляються громадянам рекомендованими листами, у яких указуються підстави виклику, дата і година, на яку викликається громадянин.

2. Одержувати безкоштовно від підприємств, установ, організацій, включаючи установи Національного банку України, комерційні банки й інші фінансово-кредитні установи, і громадян відомості, довідки про діяльність, отримані доходи, витрати підприємств, що перевіряються; установ, організацій незалежно від форм власності і громадян, про відкриті, закриті розрахункові, валютні й інші рахунки, інформацію про наявність чи обіг коштів на цих рахунках, у тому числі про ненадходження у встановлений термін валютного виторгу від суб'єктів підприємницької діяльності, і іншу інформацію, пов'язану з нарахуванням і сплатою податків, інших платежів у бюджет, внесків у державні цільові фонди. Входити в будь-які інформаційні системи, зокрема, комп'ютерні, для встановлення об'єкта оподатковування.

Крім того, представники податкових органів можуть одержувати безкоштовно необхідні відомості для формування інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб – платників податків і інших обов'язкових платежів від підприємств, установ, організацій усіх форм власності, включаючи Національний банк України і його установи, комерційні банки, і фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності про суми доходів, виплачених фізичним особам, і утриманих з них податків та інших обов'язкових платежів, від органів, уповноважених здійснювати державну реєстрацію (ліцензування) фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, від органів внутрішніх справ – про громадян прибулих на проживання у відповідний населений пункт чи вибулих з нього, від органів реєстрації актів громадянського стану – про померлих громадян; а також одержувати безкоштовно від митних органів щомісяця звітні дані про ввіз на митну територію України імпортних товарів і сплачених при цьому податків, інших платежів і інформацію про експортно-імпортні операції, що здійснюють резиденти і нерезиденти, за формою, погодженою з Державною податковою адміністрацією України, і від органів статистики – дані, необхідні для використання їх у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності.

3. Обстежувати будь-які виробничі, складські, торгові й інші приміщення підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, і громадян, що використовуються для одержання доходів чи зв'язані з утримуванням об'єктів оподатковування, незалежно від місця їхнього розташування.

У випадку відмовлення керівників підприємств, установ, організацій і громадян допустити посадових осіб державної податкової інспекції до обстеження зазначених приміщень, непредставлення документів про отримані доходи і витрати державні податкові інспекції мають право визначити оподатковуваний доход (прибуток) таких підприємств, установ, організацій і громадян не на підставі документів, що свідчать про отримані ними доходи, а з урахуванням оподатковування осіб, що займаються аналогічною діяльністю.

4. Вимагати від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій а також від громадян, що перевіряються, усунення виявлених порушень законодавства про податки, інші платежі в бюджет, внесках у державні цільові фонди і законодавства про підприємницьку діяльність, і контролювати їхнє виконання, а також припинення дій, що перешкоджають здійсненню повноважень посадовими особами державних податкових органів.

5. Зупиняти операції підприємств, установ, організацій і громадян по розрахункових, валютних і інших рахунках в установах Національного банку України, комерційних банках, інших кредитно-фінансових установах у випадку:

а) відмовлення в проведенні документальної перевірки чи недопущення працівників державних податкових інспекцій для обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утримуванням інших об'єктів оподатковування;

б) непредставлення (або відмовлення представити) державним податковим органам і їх посадовим особам бухгалтерських звітів, балансів, податкових декларацій, розрахунків і інших документів, зв'язаних з нарахуванням і сплатою податків, інших платежів у бюджет, внесків у державні цільові фонди;

в) непред'явлення посвідчень про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій, патентів) на її здійснення;

г) відсутності обліку об'єктів оподатковування.

6. Вилучати у підприємств, установ, організацій документи, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподатковування, несплату податків, інших платежів у бюджети, внесків у державні цільові фонди, а в громадян підприємців, що порушують порядок заняття підприємницькою діяльністю, - реєстраційні посвідчення чи спеціальні дозволи (ліцензії, патенти) з наступною передачею матеріалів про порушення органам, що видали ці документи.

7. Застосовувати до підприємців, установам організаціям і громадянам фінансові санкції.

8. Стягувати з підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності і результатів фінансово-господарської діяльності в безперечному порядку в бюджети і державні цільові фонди донараховані за результатами перевірок суми податків, інших платежів, внесків, суми податкової недоїмки по іншим платежам, внескам, а також суми штрафів та інших санкцій. З громадян таке стягнення відбувається за рішенням суду чи по виконавчих листах нотаріусів.

9. Надавати в межах своїх повноважень відстрочки і розстрочки сплати податків, інших платежів на умовах податкового кредиту з урахуванням фінансового стану платника податків, а також приймати рішення в процедурах санкції про списання і (чи) відстрочки (розстрочки) сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) відповідно до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника чи визнання його банкрутом» у редакції від 30.06.99 р. № 784-XIV .

10. За несвоєчасне виконання установами банків і інших фінансово-кредитних установ розпоряджень державних податкових органів про безперечне стягнення податків, інших платежів і внесків, а також доручень підприємств установ, організацій і громадян на сплату податків, інших платежів у бюджети, внесків у державні цільові фонди стягувати з установ банків, інших фінансово-кредитних установ пеню за кожний день прострочення (включаючи день сплати) у розмірах, установлених законодавством по цим видам платежів.

11. Накладати адміністративні штрафи на керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, а також фізичних осіб, що займаються підприємницькою діяльністю, і громадян, у випадках передбачених законодавством.

12. Користуватися безперешкодно в службових цілях засобами зв'язку, що належать підприємствам, установам і організаціям незалежно від форм власності.

13. У випадку виявлення зловживань при здійсненні контролю за надходженням валютного виторгу, проведенням розрахунків з покупцями з використанням розрахунково-касових книг, а також за дотриманням лімітів готівки в касі і її використанні для розрахунків за товари, роботи і послуги, давати доручення органам державної контрольно-ревизийной служби на проведення ревізій.

14. Вимагати від керівників підприємств і організацій, що перевіряються проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, засобів і розрахунків; у разі потреби опечатувати каси, касові приміщення, склади й архіви.

15. Надавати інформацію з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків і інших обов'язкових платежів іншим державним органам відповідно до чинного законодавства.

16. Матеріально і морально заохочувати громадян, що допомагають в боротьбі з порушеннями податкового законодавства.

Незважаючи на всю просторість прав податкової служби необхідно мати на увазі, що проведення будь-якої контролюючої діяльності при всьому достатку дозволених форм і методів її здійснення повинну переслідувати мету, для якої ця служба була створена. Відповідно до статті 2 Закону України «Про Державну податкову службу в Україні» на податкові органи головним чином покладений обов'язок контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю сплати в бюджет, державні цільові фонди податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством.

У противному випадку можна порушувати питання про перевищення повноважень посадової особи чи органа, що здійснює перевірку, що передбачено статтею 166 Кримінального кодексу України і карається позбавленням волі на термін від двох до п'яти років виправних робіт чи на термін до двох років, з позбавленням права займати визначені посади чи займатися визначеною діяльністю терміном до трьох років, а перевищення посадових повноважень, якщо воно супроводжувалося насильством, застосуванням зброї чи ображаючими особисте достоїнство потерпілого діями, терміном від трьох до восьми років з позбавленням права займати визначені посади чи займатися визначеною діяльністю на термін до п'яти років.

Права, передбачені пунктами 5, 7, 8, 11, 13, 15, 16, надаються тільки начальникам податкових органів та їхнім заступникам.

Відповідно до статті 13 Закону України «Про Державну податкову службу в Україні» посадові особи державних податкових інспекцій зобов'язані дотримуватись Конституції і законів України, інших нормативних актів, прав і охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій, забезпечувати виконання покладених на державні податкові органи функцій і повною мірою використовувати надані їм права.

За невиконання чи неналежне виконання посадовими особами державних податкових інспекцій своїх обов'язків вони залучаються до дисциплінарної, адміністративної, карної і матеріальної відповідальності відповідно до діючого законодавства. Саме тому працівникам податкових служб не можна забувати про статтю № 167 Кримінального кодексу України, де зазначено, що невиконання чи неналежне виконання посадовою особою своїх службових обов'язків через недбале чи несумлінне відношення до них, що заподіяло істотну шкоду державним та суспільним інтересам чи охоронюваним законом правам і інтересам окремих фізичних і юридичних осіб, - карається позбавленням волі на термін до трьох років, чи виправними роботами на термін до двох років, чи штрафом від п'яти до п'ятнадцяти не оподатковуваних податком мінімальних доходів громадян з позбавленням права займати визначені посади чи займатися визначеною діяльністю на термін до трьох років, а також дії, що спричинили важкі наслідки, - позбавленням волі на термін від двох до п'яти років з позбавленням права займати визначені посади чи займатися визначеною діяльністю на термін до п'яти років і штрафом від п'ятнадцяти до двадцяти п'яти не оподатковуваних податком мінімальних доходів громадян чи без нього.

Відповідно до абзацу 3 статті 13 Закону України «Про Державну податкову службу в Україні» збиток, заподіяний неправомірними діями посадових державних податкових інспекцій, відшкодовується за рахунок коштів державного бюджету, а не особи, винної в цьому.

Істотним є те, що посадові особи державних податкових інспекцій зобов'язані дотримувати комерційні і службові таємниці. При цьому варто мати на увазі, що відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про перелік зведень, що не представляють комерційну таємницю» від 9 серпня 1993 року № 611 комерційну таємницю не складають:

- установчі документи, документи, що дозволяють займатися підприємницькою діяльністю і її окремими видами;

* інформація з усіх установлених форм державної звітності;
* дані, необхідні для перевірки нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів;
* відомості про чисельність і склад працюючих, їх заробітну плату в цілому і по професіях і посадах, а також наявність вільних робочих місць;
* документація про сплату податків і обов'язкових платежів;
* інформація про забруднення навколишнього природного середовища, недотримання безпечних умов праці, реалізації продукції, що заподіює шкоду здоров'ю, а також інші порушення законодавства України і розміри заподіюваних при цьому збитків;
* документи про платоспроможність;
* відомості про участь посадових осіб підприємства в кооперативах, малих підприємствах, союзах, об'єднаннях та інших організаціях, що займаються підприємницькою діяльністю;
* зведення, що відповідно до чинного законодавства підлягають оголошенню.

Розділ ІV

Права й обов'язки платника податків

Права й обов'язки платників податків обговорені не тільки в Законі України «Про Державну податкову службу в Україні», але й у Законі України «Про систему оподатковування» від 25 червня 1991 року № 1251-ХІІ, зі змінами і доповненнями.

У відповідності зі статтею 11 Закону України «Про систему оподатковування» на платника податків покладається відповідальність за правильність нарахування, своєчасність сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) і дотримання законів про оподатковування.

Крім того, у відповідності зі статтею 9 Закону України «Про систему оподатковування» платники податків зобов'язані:

1. вести бухгалтерський облік, складати звітність про фінансово-господарську діяльність і забезпечувати її збереження в терміни, установлені законами;
2. подавати державним податковим органам і іншим державним органам відповідно до законів декларацій, бухгалтерську звітність й інші документи і зведення, пов'язані з нарахуванням і сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів);
3. виплачувати належні суми податків і зборів (обов'язкових платежів) у встановлений законами термін;
4. допускати посадових осіб державних податкових органів до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів чи зв'язані з утриманням об'єктів оподатковування, а також для перевірок за питаннями нарахування і сплати податків і зборів (обов'язкових платежів).

Крім того, керівники і відповідні посадові особи

підприємств, організацій і установ і фізичні особи під час перевірки, що проводиться державними податковими органами, зобов'язані давати пояснення з питань оподатковування у випадках, передбачених законами, виконувати вимоги державних податкових органів щодо усунення виявлених порушень законів про оподатковування і підписати (чи відмовитися від підпису) акт про проведення перевірки.

Аналізуючи обов'язки платників податків, необхідно

відзначити, що обов'язок юридичної особи щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) припиняється зі сплатою податку, збору (обов'язкового платежу) чи його скасуванням, чи списанням податкової заборгованості відповідно до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника, чи визнання його банкрутом» у редакції від 30 червня 1999 року № 781-14. У випадку ліквідації юридичної особи заборгованість по податках і зборах (обов'язкових платежах) виплачується в порядку, установленому законами України. У випадку заключення мирної угоди в процедурі здійснення в справі про банкрутство заборгованість по податках і зборам (обов'язковим платежам) виплачується в розмірах, визначених мирною угодою, укладеною у порядку, встановленому законами України.

Обов'язки фізичної особи щодо сплати податків і зборів(обов'язкових платежів) припиняється зі сплатою податку і збору (обов'язкового платежу) чи його скасуванням, а також у випадку смерті платника.

Права платників податків закріплені в статті 10 Закону України «Про систему оподатковування». Відповідно до цієї статті платники податків мають право:

1. подавати державним податковим органам документи, що підтверджують право на пільги щодо оподатковування в порядку, установленому законами України;
2. одержувати данні й ознайомлюватись з актами перевірок, проведених державними податковими органами;
3. оскаржити у встановленому законом порядку рішення державних податкових органів і дії їхніх посадових осіб.

Розділ V

Види перевірок

Щоб розібратися в тім, що ж є перевіркою і які існують види перевірок, необхідно звернутися до наступних правових актів:

* Указ Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23 липня 1998 року № 817/98;
* Порядок координації проведення планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 29 січня 1999 р. № 112;
* Порядок періодичності перевірок і проведення обстежень виробничих, складських, торгових та інших приміщень, затверджений указом ДПАУ від 30 липня 1998 р. № 371;
* Порядок проведення оперативних перевірок і розгляду матеріалів по них, затверджений розпорядженням ДПАУ від 25 вересня 1998 р. № 272-р;
* Наказ ДПАУ «Про організацію контрольно-перевірочної роботи» від 25 вересня 1997 р. №356;
* Лист ДПАУ «Про оформлення матеріалів документальних перевірок платників податків» від 17 листопада 1995 р. №04-115/10-5534.

Аналізуючи наведені вище документи,

можна зробити висновок, що в даний час у законодавстві знайшли відображення тільки деякі види перевірок.

Перевірки фінансово-господарської діяльності підприємств умовно можна розділити на виїзні і невиїзні. Відповідно до Указу Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» виїзні перевірки поділяються на планові і позапланові.

Основними видами перевірок є:

1. Планові виїзні перевірки (іноді їх називають документальними). Такими вважаються перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємницької діяльності, що передбачені в плані роботи контролюючого органа і проводяться по місцезнаходженню такого суб'єкта чи по місцеві розташування об'єкта власності. Порядок проведення таких перевірок регламентований Указом Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» і Порядком № 112.

Планова виїзна перевірка проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності за письмовим рішенням керівника відповідного контролюючого органа не частіше одного разу протягом календарного року (ст. 2 Указу № 817) у рамках компетенції відповідного контролюючого органа.

Забороняється проведення планових виїзних перевірок за окремими видами зобов'язань перед бюджетами, крім зобов'язань по бюджетних позичках і кредитам, що гарантовані бюджетними засобами.

Право на проведення планової виїзної перевірки суб'єкта підприємницької діяльності надається тільки в тому випадку, коли йому не пізніше чим за десять календарних днів до дня проведення перевірки надіслане письмове повідомлення з указанням дати її проведення.

Телефонне чи інше усне повідомлення про майбутню перевірку є грубим порушенням порядку проведення перевірок.

Таким чином, будь-яке підприємство має право відмовити податковим органам у проведенні перевірки, якщо останніми не було дотримано зазначених вище умови.

Крім цього, відповідно до Порядку № 112 терміни проведення таких перевірок обмежені 30-ма робочими днями. Виключення складають суб'єкти підприємницької діяльності з річним сукупним валовим доходом 20 млн. грн. і більш: для них термін проведення перевірки може перевищувати зазначений термін, при цьому продовження терміну здійснюється за рішенням керівника державної податкової адміністрації, якому підлегла відповідна податкова інспекція.

У випадку непогодженості планів-графіків проведення планових перевірок між податковою службою й іншими контролюючими органами суб'єкт підприємницької діяльності має право не допускати перевіряючих на об'єкт.

2. Позапланові виїзні перевірки згідно п. 3 Указу № 817 – це перевірки, що не передбачені в планах роботи контролюючого органа і проводяться при наявності хоча б однєї з наступних обставин:

а) за результатами зустрічних перевірок виявлені факти, що свідчать про порушення суб'єктом підприємницької діяльності норм законодавства;

б) суб'єктом підприємницької діяльності не подані у встановлений термін документи обов'язкової звітності;

в) виявлена невірогідність даних, заявлених у документах обов'язкової звітності;

г) суб'єкт підприємницької діяльності подав у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами контролюючого органа під час проведення планової чи позапланової виїзної перевірки;

д) у випадку виникнення потреби в перевірці зведень, отриманих від імені, що мало правові відносини із суб'єктом підприємницької діяльності, якщо суб'єкт підприємницької діяльності не надасть пояснення і їхні документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органа протягом трьох робочих днів із дня одержання запиту;

е) проводиться реорганізація (ліквідація) підприємства (позапланові перевірки за цією причиною проводяться тільки органами державної податкової служби й органами контрольно-ревізійной служби в межах їх повноважень).

Позапланова виїзна перевірка може здійснюватися і на підставі рішення Кабінету Міністрів України.

Податковими органами часто вживається таке поняття як «зустрічна перевірка». Швидше за все зустрічну перевірку можна охарактеризувати як позапланову виїзну, тому що вона не передбачена в планах податкового органа і може проводитися при наявності обставини, зазначеної в пункті «д». При цьому необхідно мати на увазі, що дотримання вимог цього пункту звужує права органів державної податкової служби.

Таким чином, зустрічна перевірка може бути здійснена тільки при наявності письмового запиту і непредставленні платниками податків пояснення.

Протягом трьох днів суб'єкт підприємницької діяльності повинний підготувати пояснення та їх документальне підтвердження. На третій робочий день ці документи передаються до податкового органу. Передачу документів необхідно оформити під розписку про одержання.

Крім того, згідно п. П. 2.1.3.2 Порядку № 371 зустрічна перевірка повинна бути проведена протягом 10 днів із дня одержання завдання на її проведенні. Однак не слід забувати, що згідно з наказом № 356 періодичність зустрічних перевірок (на відміну від планових) не обмежена і вони можуть проводитися «у міру необхідності». Найчастіше такі перевірки проводяться з контрагентами підприємств, що мають великі суми ПДВ до відшкодування.

Незважаючи на деяку недосконалість пункту «д» Указу № 817, його перевага перед подібними нормативними актами Державної Податкової Адміністрації України незаперечно. Мова йде про те, що положення цього указу не передбачають ряд підстав для перевірок, що містяться в документах ДПАУ (наприклад, уже згадане проведення перевірок «у міру необхідності», передбачене наказом № 356; проведення перевірки при відшкодуванні з бюджету сум ПДВ, передбачене наказом ДПАУ «Про посилення контролю за проведенням установленого порядку відшкодування податку на додану вартість» від 25 березня 1998 р. № 139.

3. Повторні перевірки можуть проводитися в двох випадках:

- за рішенням вищестоящого контролюючого органа, якщо по

відношенню до посадових чи службових осіб контролюючого органу, що проводили планову чи позапланову перевірку суб'єкта підприємницької діяльності, почате службове розслідування чи порушено кримінальну справу;

* За рішенням ДПАУ, оформленим наказом за підписом її голови.

В інших випадках вищестоящий контролюючий орган може за

власною ініціативою перевірити лише вірогідність висновків нижчестоящого контролюючого органа шляхом перевірки документів обов'язкової звітності суб'єкта підприємницької діяльності чи висновків акта перевірки, складеного нижчестоящим контролюючим органом.

4. Оперативні перевірки передбачають перевірку об'єктів господарювання юридичних осіб, їхніх філій, відділень та інших відособлених підрозділів, що не мають статусу юридичної особи, чи фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності з питань дотримання ними встановленого порядку розрахунків зі споживачами з використанням електронних контрольно-касових апаратів і товарно-касових книг, грошових документів, лімітів готівки в касах і її використання при розрахунках за товари, роботи, послуги, наявності свідчень про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій, торгових патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності і марок акцизного збору, а також обстеження будь-яких виробничих, складських, торгових та інших приміщень які використовуються як юридична адреса суб'єктів підприємницької діяльності чи для одержання доходів, сплати податку з реклами, збору за паркування автотранспорту, ринкового збору, курортного збору, збору за розміщення об'єктів торгівлі, неоподатковуваних платежів і з інших питань, обумовленим податковим законодавством, що виникають у ході оперативної перевірки.

Оперативна перевірка проводиться по окремих планах органів державної податкової служби в складі не менш двох посадових осіб при наявності службових посвідчень, особистих знаків і посвідчень на право перевірки об'єктів, розташованих на конкретній території.

5. Перевірки, проведені на прохання суб'єкта підприємницької діяльності, проводяться винятково на прохання самого суб'єкта підприємницької діяльності. Ніяких нормативних обмежень у термінах чи підставах для такого виду перевірок не існує. По їхніх результатах органи державної податкової служби можуть застосовувати штрафні санкції в повному обсязі.

Розділ VI

Перевірка підприємства

Як уже згадувалося відповідно до Закону України «Про систему оподаткування» головною задачею податкових органів є здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю сплати в бюджет податків, зборів та інших платежів і внесків у державні цільові фонди, установлені законодавством України. Для цього податкові органи проводять усебічні перевірки фактів приховування і заниження сум податків і платежів, контролюють своєчасність представлення платниками податків бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з нарахуванням податків та інших платежів, перевіряють вірогідність цих документів щодо визначення об'єктів оподатковування і нарахування податків та інших платежів, перевіряють законність валютних операцій, дотримання встановленого порядку розрахунків зі споживачами з використанням ЕККА, ТКК, ліміту готівки в касі і її використання для розрахунків за товари (роботи, послуги).

Документальні перевірки за вищевказаними питаннями проводяться податковими органами на всіх підприємствах незалежно від результатів їхньої діяльності, умов господарювання і форм власності в терміни, установлені графіком перевірки, і по переліку питань, затвердженому керівником відповідної податкової адміністрації.

Переходячи безпосередньо до аналізу проведених податковими органами перевірок, відзначимо, що перш ніж податковий інспектор приступить до ревізії, необхідно перевірити його посвідчення. Ненадання інспектором відповідних документів надає право платникові податків не допускати його до проведення перевірки. Ця норма закріплена в розпорядженні ДПАУ «Про посвідчення на перевірку» від 20 травня 1997 року №89-р. Посвідчення друкується на бланку державної податкової адміністрації і повинне бути зареєстроване в журналі видачі посвідчень на перевірку.

У посвідченні вказується дата видачі, назва підприємства, що перевіряється, терміни перевірки, посада і прізвище інспектора. Істотним є те, що посвідчення повинне бути виписане тільки на одного працівника податкового органа, у противному випадку (якщо посвідчення виписане на декількох що перевіряють) посвідчення можна вважати недійсним. Посвідчення на перевірку є дійсним тільки на час, зазначений у ньому.

Працівники без відповідно оформленого посвідчення не мають права брати участь у перевірках суб'єктів підприємницької діяльності.

Крім цього, що перевіряється суб'єкту підприємницької діяльності не можна забувати про журнал реєстрації перевірок, встановленому Указом № 817.

Порядок ведення журналу реєстрації перевірок затверджений наказом Державного комітету України з питань розвитку підприємництва від 10 серпня 1998 р. № 18 (щотижневик «Податки і бухгалтерський облік», № 43).

Журнал реєстрації перевірок ведеться суб'єктами підприємницької діяльності усіх форм власності з метою недопущення несанкціонованих перевірок. Представник контролюючого органа (не тільки ДПА) перед початком перевірки повинний обов'язково зробити запис у журналі, заповнюючи всі передбачені графи, і поставити свій підпис. Відмовлення особи, що виконує перевірку, від підпису в журналі є підставою для недопущення його до проведення перевірки. Журнал ведеться на добровільній основі з метою недопущення несанкціонованих перевірок.

Серед найбільш розповсюджених питань, що розглядаються при перевірці податковими органами, можна виділити наступні:

1. Повнота і правильність відображення в обліку результатів попередньої перевірки.
2. Перевірка наявності ліцензій, патентів, дозволів і інших документів, установлених чинним законодавством.
3. Дотримання положень по інвентаризації і правильності її відображення в обліку.
4. Дотримання порядку обліку основних фондів, витрат на їхній ремонт. Правильність нарахування амортизаційних відрахувань.
5. Правильність обліку і списання матеріальних цінностей, результатів їхньої переоцінки.
6. Дотримання правильності віднесення витрат до складу валових витрат, а також їхнього документального підтвердження, зокрема, сум орендної плати, командировочних і господарських витрат, заробітної плати, сум податків і платежів і ін.
7. Реальність формування вартості залишків незавершеного виробництва і готової продукції з урахуванням галузевої специфіки.
8. Правильність розрахунку приросту (збитку) матеріальних ресурсів згідно п. 5.9 ст.5 Закону України «Про оподаткування прибутку».
9. Повнота і своєчасність відображення в обліку валових доходів.
10. Правильність відображення бартерних операцій і їхнє оподатковування (цьому питанню приділяється найбільша увага).
11. Правильність податкового і бухгалтерського обліку курсових розбіжностей.
12. Правильність обліку і законність валютних операцій.
13. Реальність сум, що числяться за балансом, дебіторської і кредиторської заборгованості і правильність їхнього відображення в податковому обліку.
14. Правильність переносу на наступний звітний період негативного значення об'єкта оподатковування по податку на прибуток (здається, у цьому питанні заплуталася сама ДПАУ, що висловила абсолютно різні варіанти переносу в листах від 27.04 99 р. №6172/7/15-1117, від 06.01.2000 р. №48/6/15-1116, а також змінах до Рекомендацій із прийому і термінів розгляду податкових декларацій по податку на прибуток, затвердженим наказом ДПАУ від 27.03.2000 р. № 133 (далі – наказ № 133).
15. Дотримання законодавства і норм по регулюванню обороту наявних, дотримання лімітів залишку засобів у касі підприємства, наявність і правильність ведення ЕККА і ТКК.
16. Правильність утримання і своєчасність перерахування в доход бюджету прибуткового податку з громадян.
17. Правильність нарахування і сплати усіх видів податків (державних і місцевих) і зборів у позабюджетні фонди.
18. Правильність ведення книг придбання і продажі товарів (робіт, послуг), а також наявність усіх належним чином оформлених податкових накладних, що дають право на податковий кредит по ПДВ.

## Варто врахувати, що при перевірці ПДВ податкові

## органи керуються Методичними вказівками «Про порядок проведення перевірки податкової звітності з податку на додаткову вартість» від 20.01.1999 р. №604/7/15-215, а з податку на прибуток – рекомендаціями щодо прийому і термінів розгляду податкових декларацій податку на прибуток і механізм реалізації виявлених правопорушень, затвердженими наказом Державної податкової адміністрації України від 11 травня 1999 року за № 253, зі змінами і доповненнями.

Крім перерахованих вище винятково податкових питань, що перевіряють інспектори дуже часто беруть під сумнів і юридичні нюанси діяльності підприємств.

Найбільш характерним є те, що найчастіше при проведенні документальної перевірки податковими органами деякі угоди визнаються недійсними на підставі невідповідності таких угод вимогам законодавства. Іноді службовці під законодавством розуміють винятково директивні листи ДПАУ. При такій постановці питання варто звертатися до глави 3 «Угоди» Цивільного кодексу України (ЦКУ), тобто доводити наявність обставин, що можуть служити підставою для визнання угод недійсними, що вимагає значно більш високих правових знань, не характерних для рядових працівників податкових служб.

Оперативні перевірки мають деякі свої особливості, тому з'являється необхідність провести короткий аналіз цього виду перевірок, тим більше, що такий вид перевірок є найбільш розповсюдженим.

Специфіка проведення оперативної перевірки з позиції суб'єкта господарської діяльності, що перевіряється, полягає саме в її оперативності і неочикуваності появи податкового інспектора, а також невеликим переліком питань, які необхідно перевірити.

Проведення оперативної перевірки, як правило, починається з негласної контрольної закупки товару. Варто мати на увазі, що в процедурі закупки може брати участь не тільки працівник податкової служби, але й сторонній покупець.

Відразу після передачі продавцем товару покупцю, проведення грошового розрахунку, видачі касового чи чека іншого документа, що підтверджує факт продажу товару, службова особа податкового органа зобов'язана оголосити керівнику чи іншій особі, що його заміщає, а у випадку їхньої відсутності, матеріально відповідальній особі про проведення оперативної перевірки. Саме в цей момент суб'єкт, що перевіряється, має право вимагати посвідчення на перевірку і записати, перевіряючого в журнал реєстрації перевірок.

Товари, що отримані при контрольній закупівлі, повинні залишатися на місці (прилавку, вузлі розрахунку) і можуть бути перенесені на інше місце тільки в присутності матеріально відповідальної особи, що зробила продаж, а також керівника чи особи, що його заміщає. У цьому зв'язку хотілося б відзначити наступне. Оскільки контрольна закупка може бути здійснена споживачем товару під контролем перевіряючого, то для проведення контролю за зробленою покупкою необхідна згода покупця. Не зайвим буде уточнити в покупця його паспортні дані, оскільки мати незалежного свідка в суді допоможе у випадку виникнення конфліктної ситуації.

У будь-якому випадку результати оперативної перевірки оформляються актом оперативної перевірки, у якому викладається зміст самого порушення і переліком норм, із указівкою конкретних пунктів і статей відповідних законодавчих документів.

Необхідно також згадати, що керівник суб'єкта підприємницької діяльності, що перевіряється, чи особа що його заміщає, а у випадку їхньої відсутності – матеріально відповідальна особа під час підписання акта оперативної перевірки мають право письмово оформити свою незгоду з результатами перевірки і надати відповідні аргументовані зауваження в письмовій формі, у яких повинні бути відзначені висновки перевіряючих.

# Вилучення документів

# 

В даний час існує два порядки вилучення документів. Перший передбачений Інструкцією про порядок вилучення посадовими особами органів державної податкової служби України в підприємств, установ і організацій документів, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподатковування, несплату податків та інших платежів, затвердженої наказом ДПАУ від 1 липня 1998 р. № 316 (далі – Інструкція № 316). Другий – Кримінально-процесуальним кодексом України. Останній стосується проведення попереднього розслідування по збуджених кримінальних справах у відношенні злочинів, передбачених Кримінальним кодексом України, що здійснюють слідчі податкової міліції й органів внутрішніх справ.

Ґрунтуючись на преамбулі до Інструкції № 316, можна однозначно стверджувати, що вилученню підлягають тільки документи, пов'язані з фактом приховання чи заниження податків і зборів – установлений порядок застосовується при «вилученні в підприємств, установ і організацій документів, зв'язаних з нарахуванням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів у бюджет, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподатковування, несплату податків й інших платежів».

Виходячи з цього спочатку податківцями повинний бути встановлений сам факт приховування (заниження) об'єктів оподатковування й інших платежів, а також конкретний перелік документів, що свідчать про такий факт. Варто мати на увазі, що таке правило може не поширюватися на дії податкової міліції. Справа в тім, що цей підрозділ податкових органів має більш широкі повноваження, оскільки на нього поширюється, зокрема пункт 24 статті 11 Закону «Про міліцію» від 20 грудня 1990 р. № 256-12, зі змінами і доповненнями, з якого випливає, що працівник податкової міліції вправі вимагати і при необхідності вилучити документи. Саме такий порядок вимоги і вилучення передбачений Кримінально-процесуальним кодексом України у відношенні злочинів, зазначених у ст. 80 (1), ст. 148 (2) Кримінального кодексу України. Такі факти можуть бути встановлені, як правило, при перевірці.

Варто звернути увагу на те, що вилученню підлягають тільки документи власне підприємства, ведення яких передбачене чинним законодавством. Інші документи, що не належать підприємству, відповідно до Інструкції № 316 не можуть підлягати вилученню. Не можуть вилучатися й особисті документи співробітників підприємства. Не підлягають вилученню документи, які містять відомості, що складають державну таємницю.

Таким чином, для вилучення документів, на нашу думку, необхідна наявність фактів заниження (приховування) об'єктів оподатковування і конкретного переліку документів, що вилучаються. У цьому випадку податківці мають повне право вилучати документи.

Інструкцією № 316 установлено, які документи можуть вилучатися:

1. первинні документи, тобто письмові свідчення, що підтверджують і фіксують господарські операції, включаючи дозволи і розпорядження власника підприємства (адміністрації) на їхнє проведення;
2. грошові документи, облікові регістри у виді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограмм і т.д., які призначені для хронологічного, систематичного чи комбінованого нагромадження, групування й узагальнення інформації з первинних документів, прийнятих до обліку;
3. кошториси, декларації й інші документи, пов'язані з нарахуванням і сплатою податків й інших обов'язкових платежів у бюджет;
4. інші довідкові матеріали і розрахунки.

Якщо під час перевірки установлений факт приховування (заниження) об'єктів оподатковування, несплати податків та інших платежів, то вилучення документів у підприємств проводиться на підставі письмово мотивованої постанови про здійснення вилучення документів органом державної податкової служби, що оформляється за установленою формою відповідно додатку 1 до Інструкції № 316.

Особливу увагу необхідно звернути на те, що вилучення документів може бути зроблено тільки при залишенні копій цих документів на підприємстві. Ця норма чітко встановлена як у пункті 1 Інструкції № 316, так і в пункті 6 статті 11 Закону № 509. Причому обов'язок по копіюванню документів покладено не на працівників підприємства, а на посадову особу податкової служби, що вилучає документи.

Цікавий той момент, що у випадках непридатності документів для подальшого перегляду чи у випадку недооформлення томів документів (непідшиті, непронумеровані, непідписані і т.п.) у присутності посадової особи органа державної податкової служби ці документи дооформлюются посадовими особами підприємства відповідно до вимог по оформленню документів і документообігу в бухгалтерському і податковому обліку. При цьому чинне законодавство не обмежує цю процедуру в часі.

У пункті 4 Інструкції № 316 прямо зазначено, що «вилучення документів здійснюється в присутності посадових осіб підприємства, у яких вилучають документи». Таким чином, при проведенні вилучення документів необхідна присутність саме таких посадових осіб підприємства. Найбільш істотна ця умова є для підприємств, де бухгалтерський облік ведеться декількома фахівцями: облік заробітної плати – одним, облік матеріалів – іншим і т.д., адже процедура передбачає їхню присутність. У таких випадках присутність керівників підприємства не обов'язкове, але бажане.

Вилучення документів супроводжується протоколом, у якому крім найменування органа державної податкової служби, прізвищ осіб, що є присутнім при вилученні, і особи , що вилучає документи і ін., указуються заяви і зауваження присутніх осіб, що є істотним аргументом у суперечці з податковими органами у випадку виникнення конфліктної ситуації.

Крім цього посадова особа органу державної податкової служби складає опис вилучених документів, де вказується назва вилученого документа, дата, номер, назва справи, з якої вилучений цей документ, кількість аркушів документа.

У деяких випадках посадові особи податкових органів можуть звертатися по допомогу до податкової міліції. Це передбачено пунктами 6 і 8 Інструкції № 316 – у випадку протидії вилученню документів, коли існує реальна погроза знищення, приховування документів (такі дії з боку суб'єкта підприємницької діяльності не зможуть дати ніякого позитивного результату, а скоріше тільки додадуть підприємству неприємностей).

А як бути в тому випадку, якщо на підприємстві окремі документи загублені і не можуть бути надані для вилучення?

У такому випадку посадові особи підприємства під час перевірки можуть заявити про пропажу (утрату, знищення і т.п.) документів. Далі за пропозицією посадової особи органа державної податкової служби, що здійснює вилучення документів, керівник підприємства письмовим наказом (чи усним розпорядженням) призначає комісію по розслідуванню причин втрати чи знищення документів. Проведену комісією роботу оформляють актом, що затверджується керівником підприємства.

Копія акта повинна бути пред'явлена посадовій особі органа державної податкової служби, що здійснює вилучення документів. У разі потреби для участі в роботі комісії посадова особа органа державної податкової служби, що здійснює вилучення документів, може запросити представників правоохоронних органів і державного пожежного нагляду системи органів внутрішніх справ.

Слід зазначити ще один істотний нюанс. Як не дивно, працівники податкових органів не мають права вилучати документи (крім реєстраційних посвідчень чи спеціальних дозволів (ліцензій, патентів)) у громадян – підприємців. Такий висновок можна зробити як на підставі п. 6 ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу», так і на підставі положень Інструкції № 316.

Вилучені документи знаходяться в органі державної податкової служби до ухвалення рішення керівниками податкового органа.

Термін, на який можуть бути вилучені документи, законодавчо конкретно не визначений і залежить від характеру виявленого порушення, а також від заходів для покарання порушника: або просто повернуті на підприємство, або у випадку виявлення ознак карного злочину, можуть бути передані в податкову міліцію чи в інші правоохоронні органи.

У випадку ухвалення рішення про повернення, вилучені документи повертаються підприємству поштою чи кур'єром під розписку. Якщо ж вилучені документи передаються підрозділам податкової міліції чи іншим правоохоронним органам, то в Протоколі й Описі документів роблять відповідний запис.

Аналізуючи в цілому механізм вилучення документів, слід зазначити, що недоліком є відсутність при проведенні цієї процедури осіб, не залежних ні від однієї із сторін ( у випадку виникнення конфліктної ситуації такі особи були б до речі). Пам'ятаючи про це, варто подбати про максимальну кількість свідків. І хоча працівники підприємства, що перевіряється, на думку податкових органів, є особами зацікавленими і не заслуговують на довіру, суд такого розходження між показаннями свідків може і не робити, поки не буде доведене зворотне.

Ще один момент, на який хотілося б звернути увагу. Останнім часом почастішали випадки вилучення співробітниками податкових органів офісних комп'ютерів, причому в більшості випадків без будь-якої аргументації (у таких випадках аргумент один – комп'ютер є речовим доказом, що свідчить про приховання податків). Наслідки такого вилучення дуже небезпечні – з'являється істотна погроза зупинки діяльності підприємства, крім того, інформація, що являє собою комерційну таємницю, більше не є секретом.

Такі дії суперечать чинному законодавству. Справа в тому, що комп'ютер (як і будь-яка інша власність) може бути вилучений лише у випадках, передбачених статтею 55 Закону України «Про власність» від 07.02.1991 р. № 697-12, а саме:

1. при звертанні стягнення на майно по зобов'язаннях власника;
2. при обставинах надзвичайного характеру (стихійні лиха, епідемії, катастрофи);
3. за рішенням (вироком) суду, арбітражного суду чи іншого компетентного органа (службової особи) як санкція за здійснення правопорушення.

У статті 56 Закону України «Про власність» сказано, що жоден державний орган не має права втручатися в здійснення власником його права володіння, користування, розпорядження своїм майном чи установлювати не передбачені законодавчими актами України додаткові обов'язки чи обмеження.

Якщо ж працівники податкової служби вилучають комп'ютер як речовий доказ, то таке вилучення можливе тільки після порушення кримінальної справи при докладному дотриманні вимог ст. 78 УПК, де оговорено, які предмети є доказом, а також ст. 64 УПК, відповідно до якої при проведенні попереднього розслідування підлягають доказу:

1. здійснення злочину (час, місце, спосіб і інші обставини здійснення злочину);
2. вина обвинувачуваного в здійсненні злочину і його мотиви;
3. обставини, що впливають на ступінь і характер відповідальності обвинувачуваного, а також інші обставини, що характеризують обвинувачуваного;
4. характер і розмір збитків, заподіяних злочином.

### Крім цього, речові докази можуть бути приєднані до справи тільки постановою слідчого органа, судді, чи прокурора визначенням суду після доказу факту здійснення злочину і порушення кримінальної справи.

Іноді податківці характеризують комп'ютер як первинний документ і в такому випадку аргументують свої дії так: вилучаються не матеріальні цінності, що знаходяться у власності підприємства, а первинні документи, що свідчать про факт приховування (заниження) об'єктів оподатковування.

Насправді ж комп'ютер не може бути ототожнений з таким поняттям як «первинний документ», адже згідно п. 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88 «первинний документ – це письмове свідчення, що фіксує і підтверджує господарські операції, включаючи розпорядження і дозволи адміністрації (власника) на їхнє проведення». Комп'ютер не можна назвати письмовим свідченням, тому такий аргумент податківців взагалі є незаконним.

Якщо все-таки податкові органи безпідставно вилучили комп'ютер, то підприємство може діяти таким чином:

1. або звернутися в податковий орган із проханням повернути незаконно конфіскований комп'ютер. У випадку відмови можна звернутися у вищестоящий податковий орган;
2. або звернутися в суд, якщо комп'ютер був приватною власністю (в арбітражний суд, якщо комп'ютер належав підприємству і числився на балансі).

# Призупинення операцій на рахунках платників податків.

З вступом у силу Положення про зупинку операцій платників податків на рахунках в установах банків, інших фінансово-кредитних установах, затвердженого наказом ДПАУ від 23.04.1998 р. № 191 (далі - Положення № 191), в арсеналі податківців з'явився ще один механізм впливу на платників податків. Необхідність розробки зазначеного документа була обумовлена нормами пункту 5 статті 11 Закону України «Про державну податкову службу». Мова йде про право органів податкової служби зупиняти операції юридичних і фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності на рахунках в установах банків, інших фінансово-кредитних установ за винятком операцій по сплаті податків і інших платежів у випадках:

* відмовлення органам державної податкової служби в проведенні документальної перевірки;
* недопущення посадових осіб органів державної податкової служби для обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів чи зв'язані з утриманням інших об'єктів оподатковування незалежно від їхнього місця розташування;
* недопущення посадових осіб органів державної податкової служби до обстеження устаткування, електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем, що застосовуються для розрахунків готівкою зі споживачами, зважувально-касових комплексів, систем і засобів штрихового кодування;
* непредставлення бухгалтерських звітів, балансів, податкових декларацій (розрахунків), декларацій про валютні цінності;
* непредставлення органам державної податкової служби і їх посадовим особам звітів про застосування електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем й інших документів, зв'язаних з нарахуванням і сплатою податків, інших платежів;
* непред'явлення суб'єктами підприємницької діяльності свідчень про державну реєстрацію, спеціальних дозволів (ліцензій, патентів) на здійснення такої діяльності, сертифікатів відповідності електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем;
* порушення підприємством, установою, організацією, громадянином – суб'єктом підприємницької діяльності встановленого законом порядку реєстрації в органі державної податкової служби;
* відсутність обліку об'єктів оподатковування;
* існування реальної загрози витрати засобів або відчуження майна, вилучення яких у встановленому законом порядку є єдиним засобом відшкодування збитків, нанесених державі, у зв'язку з неплатоспроможністю юридичної особи.

Крім цього, органи державної податкової служби можуть зупиняти операції юридичних осіб, їхніх філій, відділень та інших відокремлених підрозділів, що не мають статусу юридичної особи, фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності на всіх рахунках (за винятком основного) в установах банків, крім операцій по надходженню засобів, а також по напрямку коштів на основний рахунок у випадках:

* непогашення платниками податків податкової заборгованості протягом п'яти робочих днів з дня її виникнення при наявності платіжного доручення на сплату чи інкасового доручення (розпорядження) на її стягнення в установі банку;
* непогашення дебітором платника податків кредиторської заборгованості перед ним у сумі, що не перевищує податкової заборгованості платника податків, при наявності інкасового доручення (розпорядження) на її стягнення в установі банку.

Хотілося б відзначити, що дії перевіряючого повинні не

тільки виконуватися, але і не виходити за рамки повноважень посадової особи податкового органа і повинні відповідати вимогам, установленим для проведення відповідних дій нормативними чи законодавчими актами.

На практиці процедура припинення операцій по рахунках виглядає таким чином:

1. При здійсненні платником податків зазначених вище дій за результатами розгляду акта перевірки чи службової записки податковими органами складається розпорядження про припинення операцій на рахунках в установах банків.
2. Після одержання цього розпорядження установа банку направляє органу державної податкової служби повідомлення про дату його одержання і виконання, а також указує суму залишку коштів на рахунку на момент припинення операцій.
3. Розпорядження про поновлення операцій на рахунках в установах банків приймається органом державної податкової служби операцій на рахунках в установах банків у той же день, коли платник податку усунув порушення, що було основою для прийняття розпорядження про припинення операцій на рахунках в установах банків і направляється в установу банку.
4. Установи банків, у яких знаходяться рахунки платників податків – порушників податкового законодавства, відновлюють операції на рахунках таких платників податків тільки у випадку одержання від органа державної податкової служби розпорядження про поновлення операцій на рахунках в установах банків.

Порушення при складанні чи винесенні розпорядження і невідповідність його вимогам Положення № 191 може послужити приводом до оскарження дій податківців. Тому необхідно мати на увазі, що в розпорядженні про припинення операцій на рахунках в установах банків указуються:

1. найменування установи банку, іншої фінансово-кредитної установи, куди направляється розпорядження про припинення;
2. найменування юридичної особи чи прізвище та ініціали фізичної особи, що зробили порушення і яким направляється копія розпорядження про припинення;
3. ідентифікаційний код для юридичних осіб (філій), для фізичних осіб – ідентифікаційний код з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків;
4. орган, що його приймає;
5. дата реєстрації в журналі, що ведеться органами державної податкової служби (проставляється на штампі органа державної податкової служби);
6. дата прийняття, серія, номер бланка і через дріб – номер журналу ведення обліку розпоряджень про припинення;
7. підстави прийняття (акт перевірки з указанням номера і дати його складання, службова записка);
8. установлений факт правопорушення (зміст правопорушення, час і місце його здійснення);
9. посилання на законодавчий акт, відповідно до якого органи державної податкової служби мають право припиняти операції платників податків на рахунках в установах банків (пункт 5 статті 11 Закону України «Про державну податкову службу» або статей 8 чи 11 Указу Президента України «Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами» від 04.03.1998 р. № 167/98);
10. вид рахунка (основний чи додатковий) і номер рахунка в установах банків, операції на якому припиняються.

У відношенні зупинки операцій платників податків в

установах банків за ненадання декларацій про валютні цінності це рішення може бути прийняте на підставі результатів проведення органами податкової служби документальної перевірки, якими встановлено, що платник податків має в наявності валютні цінності, що знаходяться за кордоном.

Хотілося б також відзначити, що право припинення операцій на рахунках в установах банків надано не тільки органам державної податкової служби. Таке право надане також і Державній інспекції по контролю за цінами, тому що статтею 13 Закону України «Про ціни і ціноутворення» від 03.12.1990 р. № 507-12, зі змінами і доповненнями, визначено, що державні органи з контролю за цінами мають права, виконують обов'язки і несуть відповідальність відповідно до норм Закону України «Про державну податкову службу», крім пунктів 6 – 9 статті 11 цього закону (отже, пункт 5 статті 11 даного закону на цей орган поширюється повною мірою).

Крім того, пунктом 7 Положення про Державну інспекцію по контролі за цінами, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 09.12.1991 р. № 353 встановлено, що Державна інспекція України по контролю за цінами має право, зокрема припиняти операції суб'єктів підприємницької діяльності на рахунках у банках та інших фінансово-кредитних установах у випадку відмовлення в проведенні перевірки чи допуску працівників державних інспекцій по контролю за цінами для обстеження виробничих складських й інших приміщень, які використовуються для виготовлення, збереження і реалізації сировини і товарів, ненадання (чи відмовлення в наданні) органам державного контролю за цінами і їх службовим особам бухгалтерських звітів, балансів, декларацій і інших документів, зв'язаних із встановленням і застосуванням цін.

Порядок складання акту за результатами перевірок та сплата фінансових санкцій

Абзацом 1 пункту 9 Інструкції про порядок застосування і стягнення фінансових санкцій органами державної податкової служби, затвердженої наказом ДПАУ від 20.04.1995 р. № 28, зі змінами і доповненнями (далі - Інструкція № 28), визначено, що факти порушення податкового законодавства посадова особа органа державної податкової служби оформляє актом документальної перевірки, у якому чітко викладається зміст порушення з обґрунтуванням порушених норм законодавчих актів і вказуються конкретні їхні пункти і статті.

Керівники і відповідні службові особи підприємств, установ, організацій і громадяни під час перевірки, що здійснюється органами державної податкової служби, зобов'язані надати письмові пояснення з усіх питань, що виникають, підписати акт про проведення перевірки і виконати вимоги органів державної податкової служби щодо усунення виявлених порушень законодавства про податки й інші обов'язкові платежі в бюджети і внесках у державні цільові фонди.

Що стосується письмових пояснень, які перевіряючий повинен давати в ході перевірки, то, нагадаємо, що у відповідності зі статтею 63 Конституції України особа не несе відповідальності за відмовлення давати пояснення чи показання у відношенні себе, членів сім'ї і близьких родичів.

Щодо обов'язку підписати акт перевірки необхідно відзначити, що якщо суб'єкт господарської діяльності не згодний зі складеним актом, то відмовлятися від підпису все-таки не варто, а треба вказати в ньому, з якими його положеннями платник податків не згодний. Відмовлення від підпису ні до чого не призведе, тому що законодавчо передбачений порядок оформлення акта і без підпису представника суб'єкта, що перевіряється: відповідно до абзацу 3 п. 9 Інструкції № 28 у випадку відмовлення від підписання акта перевірки службовими особами органа державної податкової служби складається акт довільної форми, що засвідчує факт такого відмовлення (до речі, відповідно до роз'яснень Вищого арбітражного суду України «Про деякі питання практики вирішення спорів за участю податкових органів» від 12.05.1995 р. № 02-5/451 підписання керівником і відповідною посадовою особою підприємства, установи, організації акта проведення перевірки не позбавляє це підприємство, установу, організацію права на звертання надалі в арбітражний суд за захистом своїх прав і охоронюваних законом інтересів).

При цьому в акті необхідно відзначити про ознайомлення керівника і головного бухгалтера підприємства (установи, організації) чи громадянина – платника податків із змістом акта перевірки, обов'язками, правами і відповідальністю платників податків, передбаченими статтями 9 – 11 Закону України «Про систему оподатковування», іншими законами України про оподатковування і порядок оскарження дій службових осіб органів державної податкової служби.

Акт перевірки підприємства (установи, організації), громадянина-платника податків й акт відмовлення від підписання акта перевірки не пізніше наступного дня після їх складання реєструються в спеціальній книзі і разом із поясненнями платника (якщо такі маються) і матеріалами перевірки направляються для розгляду керівнику органа державної податкової служби. У випадку недотримання відзначених вимог щодо складання акта перевірки, а також через відсутність висновку перевіряючих по обґрунтованих зауваженнях, наданим керівником чи головним бухгалтером підприємства (установи, організації), платником податків під час здійснення перевірки, керівник органа державної податкової служби зобов'язаний ужити заходів щодо усунення цих недоліків чи призначити повторну перевірку.

Рішення про застосування і стягнення фінансових санкцій за результатами розгляду матеріалів перевірки приймає керівник органа державної податкової служби чи його заступник (керівник, що розглядав матеріали перевірки) за установленою формою в двох екземплярах не пізніше десяти днів з дня складання акта перевірки.

Перший екземпляр рішення про застосування і стягнення фінансових санкцій вручається під розписку керівнику чи головному бухгалтеру перевіреного підприємства, установи, організації, чи громадянину - платнику податків (висилається рекомендованим листом з повідомленням про вручення) або передається іншим способом, що дозволяє зафіксувати дату його одержання. Другий екземпляр рішення передається начальнику управління (відділу) обліку і звітності для здійснення відповідних записів у картках особистих рахунків платників податків і здійснення контролю за надходженням сум донарахованих податків, інших платежів, фінансових санкцій у бюджети і державні цільові фонди.

Форми актів і порядок їхнього заповнення встановлені Рекомендаціями про порядок складання акта документальної перевірки підприємства, наведеними в листі ДПАУ від 17.11.1995 р. № 05-115/10-5534 і Порядком № 272-р.

Фінансові надходження за порушення діючого законодавства підлягають перерахуванню в бюджети чи державні цільові фонди в десятиденний термін із дня прийняття органом державної податкової служби відповідного рішення, якщо інше не передбачено законодавством України. Відповідальність за повноту і своєчасність сплати донарахованих податків, інших платежів і фінансових санкцій несуть керівники підприємств, установ, організацій і громадяни - платники податків.

Відображення результатів перевірки в бухгалтерському і податковому обліку

При відображенні результатів перевірки в бухгалтерському обліку на підставі акту необхідно:

1. усунути допущені перекручування: сум витрат , фінансових результатів, використання прибутку, розрахунків і інших статей балансу;
2. відобразити суми донарахованих податків, застосованих фінансових санкцій і нараховану пеню.

Для вказівки в платіжному документі коду платежу і для

забезпечення порівнянності даних по розрахунках з бюджетом по окремих видах податків доцільно здійснювати в тім же порядку, у якому ці суми відбиваються на особових рахунках платника податків і по даті останнього терміну платежу.

Донараховані за результатами перевірки суми варто підрозділяти на:

* основні суми донарахованих податків (поточного року, минулого року, що предыдут року);
* суми фінансових санкцій;
* суми пені.

Відображення результатів перевірки в бухгалтерському обліку

сум донарахованих податків і інших платежів варто розглядати як результат виправлення помилок, допущених платником податків у попередніх періодах і підлягає виправленню в місяці їхнього виявлення (по даті перевірки).

Методика виправлення помилок (перекручувань) у бухгалтерському обліку, допущених як у поточному році, так і в попередніх роках, була викладена в пункті 1.13 Інструкції про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 18.09.1995 р. № 139 (нині не діє) і в пункті 4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88.

В даний час варто керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137 (далі П(З)БУ 6). Одною з відмінностей нової методики виправлень є те, що не передбачається виправлення за допомогою методу «чорнове сторно».

Крім цієї зміни відбувся вступ у силу Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 16.07.1999 р. № 996.

Відповідальність платника податків за порушення діючого законодавства

Санкції, що застосовуються органами державної податкової

служби за порушення податкового законодавства, є одним з найбільш хворобливих питань фінансової діяльності підприємства. Умовно санкції можна розділити на два види: фінансові санкції і пеня.

Крім того, у правовому полі знаходиться таке поняття, як «адміністративний штраф», що накладається на керівника і посадових осіб суб'єкта господарської діяльності. У більшості випадків перераховані вище фінансові й адміністративні санкції застосовуються податковими органами в комплексі.

Проаналізуємо порядок накладення фінансової санкції, адміністративного штрафу і пені.

Фінансові санкції

Законодавчою основою для застосування фінансових санкцій служать Закон № 509 та Інструкція про порядок застосування і стягнення штрафних санкцій органами державної податкової служби, затверджена наказом ДПАУ від 20.04.1995 р. № 28. Крім того, ряд нормативних актів установлює законодавчу специфіку відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства.

Відповідно до пункту 7 статті 11 Закону № 509 фінансові санкції, що застосовуються податковою службою, можна підрозділити на три види:

1. За приховання (заниження) платниками податків сум податку чи іншого обов'язкового платежу – в однократному розмірі донарахованої суми, а у випадку повторного порушення протягом року після порушення – у дворазовому розмірі донарахованої за результатами перевірки суми чи податку іншого обов'язкового платежу (виключення складає податок на прибуток, штрафна санкція за заниження цього податку передбачена Законом про податок на прибуток і складає 30 %).
2. За ненадання чи несвоєчасне представлення державним податковим інспекціям податкових декларацій, розрахунків, аудиторських висновків та інших документів, необхідних для нарахування податків й інших обов'язкових платежів і внесків, а також за непредставлення чи несвоєчасне представлення установами банків платіжних доручень на сплату податків, інших платежів у бюджет, внесків у державні цільові фонди – 10 % належних до сплати сум чи податків інших платежів у бюджети чи внесків у державні цільові фонди.
3. За неповідомлення у встановлений термін про відкриття чи закриття рахунків у банках – від 20 до 100 не оподатковуваних податком мінімумів доходів громадян (застосовується як до установ банків, так і до юридичних і фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності). Відповідно до Закону України «Про внесення змін у деякі закони України щодо відкриття банківських рахунків» від 16.12.1997 р. № 725/97-ВР термін такого повідомлення складає три робочих дні з дня відкриття чи закриття рахунка (включаючи день відкриття чи день закриття).

По питанню обов'язкового представлення аудиторських

висновків необхідно мати на увазі, що Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-12, зі змінами і доповненнями, визначено, що проведення аудита є обов'язковим для підтвердження вірогідності і повноти річного балансу і звітності комерційних банків, фондів, бірж, компаній, підприємств, кооперативів, товариств й інших суб'єктів, що хазяюють, незалежно від форм власності і виду діяльності, звітність яких офіційно піддається розголосу, за виключенням установ і організацій, що цілком містяться за рахунок державного бюджету і не займаються господарською діяльністю.

Обов'язкова аудиторська перевірка річного балансу і звітності суб'єктів, що хазяюють, з річним господарським оборотом не менш 250 не оподатковуваних податком мінімумів доходів громадян проводиться один раз у три роки.

Зазначені суб'єкти господарської діяльності повинні представити в податкові органи аудиторські висновки протягом 9 місяців року, що випливає за звітним, але не пізніше 10 днів після закінчення аудиторської перевірки.

Повертаючи до аналізу фінансових санкцій, треба відзначити, що усі вищевказані санкції передбачені тільки у відношенні тих податків і платежів, по яких встановлене обов'язкове представлення податковим органам декларацій і розрахунків.

При наявності переплати фінансові санкції в розмірі 10 % і пеня не застосовуються. Тому деякі бухгалтери воліють убезпечити себе і свідомо здійснюють переплату внесених у бюджет податків і зборів.

Не застосовується 10-процентна фінансова санкція й у тому випадку, коли порушення встановленого терміну представлення податкових декларацій, розрахунків не привело до несвоєчасного надходження податків (зборів) у бюджет (тому ця санкція не може бути застосована при несвоєчасній здачі декларацій, розрахунків, тому що податкове зобов'язання відсутнє).

Якщо платник податку самостійно виявив помилку у визначенні об'єкта оподатковування ( до початку перевірки податковим органом) і письмово повідомив про цьому податковий орган, сплатив суму недоїмки, а також пеню, до такого платника податків штрафні санкції не застосовуються.

Крім того, по окремих видах податків можуть застосовуватися фінансові санкції, передбачені іншими законодавчими актами.

Адміністративна і кримінальна відповідальність посадових осіб підприємств

Керівники і посадові особи підприємств, установ і організацій за невиконання чи неналежне виконання своїх обов'язків піддаються накладанню адміністративного стягнення.

Правовою базою для нарахування адміністративних штрафів є Кодекс України про адміністративні правопорушення.

Закон України «Про бухгалтерський звіт і фінансову звітність» № 996, що вступив у силу з 01.01.2000 р. встановлює обов'язки і відповідальність посадових осіб, суб'єктів підприємницької діяльності.

Перш ніж приступити до аналізу адміністративних штрафів, що накладаються, необхідно визначитися, що розуміється під терміном «посадові особи». Відповідно до статті 164 ККУ під посадовими особами розуміються особи, що постійно чи тимчасово здійснюють функції представників влади, а також постійно чи тимчасово займають на підприємствах, в установах чи організаціях незалежно від форм власності, посади, позв'язані з виконанням організаційно-розпорядницьких чи адміністративно-господарських обов'язків, або виконують такі обов'язки відповідно до покладених на них спеціальних повноважень.

У свою чергу під організаційно-розпорядницькими обов'язками варто розуміти функції по здійсненню керівництва трудовим колективом, ділянкою робіт, виробничою діяльністю окремих працівників. Такі функції, зокрема виконують керівники підприємств, їхні заступники, керівники ділянок робіт (майстри, виконроби). Адміністративно-господарські обов'язки передбачають повноваження по керуванню чи розпорядженню державним, колективним, або часткою майна (установлення порядку його збереження, переробки, реалізації, забезпечення контролю за цими операціями).

У будь-якому випадку заняття визначеної посади чи доручення тимчасово виконувати службові обов'язки повинні бути оформлені наказом по підприємству.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, схоронність оброблених документів, регістрів і звітності протягом установленого терміну, але не менш трьох років, несе власник (власники) чи уповноважений орган (посадова особа), що здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства й установчих документів. (Пункт 3 статті 8 Закону № 996).

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами і працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера по дотриманню порядку оформлення і представлення до обліку первинних документів (пункт 6 статті 8 Закону № 996).

Цілий ряд вимог покладений на головного бухгалтера. Відповідно до пункту 7 статті 8 Закону № 996 головний бухгалтер чи особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства повинні:

* забезпечувати дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних принципів бухгалтерського обліку, складання і представлення у встановлений термін фінансової звітності;
* організовувати контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
* брати участь в оформленні матеріалів, зв'язаних з нестачею і відшкодуванням втрат від нестачі, розкрадання і псування активів підприємства;
* забезпечувати перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях й інших відособлених підрозділах підприємства.

Відповідальність поширюється не тільки на головного

бухгалтера, керівника чи власника підприємства. Відповідно до пункту 8 статті 9 Закону № 996 відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку і невірогідність відбиваних у них даних несуть особи, що складали і підписали ці документи.

Адміністративний штраф сплачується або з власних коштів посадових осіб, або утримується з їхньої заробітної плати.

При утриманні адміністративного штрафу з заробітної плати посадової особи необхідно враховувати вимоги статті 404 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ), а також статті 26 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР, де визначено, що при кожній виплаті заробітної плати загальний розмір утримань із заробітної плати не повинний перевищувати 20 %, а в передбачених законодавством випадках – 50 % заробітної плати, нарахованої до виплати працівникам.

Законодавчо розмір адміністративного стягнення і порядок його накладення встановлений у Законі № 509, у Кодексі України про адміністративні правопорушення, а також в інших законодавчих актах.

Терміни накладення адміністративних штрафів визначені в статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення, де зазначено, що адміністративне стягнення може бути накладене не пізніше чим через два місяці з дня правопорушення, а при триваючому правопорушенні – два місяці з дня його виявлення. У цьому зв'язку з'являється необхідність проаналізувати такі поняття, як «разове» правопорушення і «триваюче» правопорушення.

У листі ДПАУ від 22.03.1994 р. № 04-115/10-1018 надані визначення, відповідно до яких до разових правопорушень відноситься: несвоєчасне надання декларацій, розрахунків, аудиторських висновків, платіжних доручень на внесення платежів з бюджет і державні цільові фонди. До триваючого правопорушення податкового законодавства відносять: відсутність бухгалтерського обліку об'єкта оподатковування, ведення його з порушеннями встановленого порядку, інші правопорушення, пов'язані з нарахуванням податків, платежів і внесків, установити які можна тільки під час перевірки на підставі первинних бухгалтерських документів.

Таким чином, норма, викладена в статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення, що відноситься до разових правопорушень, на практиці не застосовна, адже про несвоєчасну подачу декларацій, розрахунків (чи несвоєчасному перерахуванні платежів) податкові органи довідаються вже при перевірці (обробці податковими органами декларацій після їхньої здачі суб'єктом підприємницької діяльності), тобто явно раніше чим через два місяці.

По факту здійснення правопорушення відповідно до статті 256 Кодексу України про адміністративні правопорушення складається протокол про адміністративне правопорушення, у якому фіксується наступне: дата, місце його складання, посада, прізвище, ім'я і по батькові особи, що склала протокол, відомості про особистість порушника й інші необхідні відомості. Протокол підписується особою, що його складала, і особою, що створила це правопорушення.

На підставі протоколу, у відповідності зі статтями 283, 284 Кодексу України про адміністративні правопорушення, начальником податкового органа виноситься постанова про адміністративне правопорушення.

Грань між адміністративною і кримінальною відповідальністю для посадових осіб підприємств досить тонка: досить зробити несплату податків на суму більш 1700 грн. і цілком можливе порушення кримінальної справи. Однак працівникам податкових органів варто пам'ятати про деякі основні основи карного права, без яких неможливе залучення до кримінальної відповідальності, зокрема:

1. До кримінальної відповідальності може бути притягнуто тільки особу, винну в здійсненні злочину, тобто таку, що навмисне чи по необережності зробила передбачену карним законом суспільно небезпечну дію (ст. 3 ККУ).
2. Відповідальність за ухилення від сплати податків, передбачена статтею 148(2) ККУ, настає тільки у випадку якщо воно зроблено з наміром. (п. 3 постанови Пленуму Верховного суду України від 26.03.1999 р. № 5 «Про деякі питання застосування законодавства про сплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів» (далі – постанова № 5).
3. Злочин визнається зробленим із прямим наміром тоді, коли особа, що його зробила, усвідомлювала суспільно небезпечний характер своєї дії, передбачала його суспільно небезпечні наслідки і бажала настання цих наслідків (ст. 8 ККУ).
4. Ухилення від сплати податків вважається зробленим по попередній змові групою обличчя тільки в тому випадку, коли в ньому брали участь як виконавці дві особи і більше, які попередньо, до здійснення злочину, домовлялися не сплачувати податки чи сплатити їхній не в повному обсязі (абз. 2 п.17 постанови № 5).

Відповідно до частини 2 статті 9 Кодексу України про

адміністративні правопорушення адміністративна відповідальність за правопорушення настає в тому випадку, якщо ці порушення за своїм характером приводять до кримінальної відповідальності відповідно до чинного законодавства. Іншими словами, якщо по факту зробленого правопорушення порушено кримінальну справу, адміністративний штраф накладатися не може.

Пеня

За несвоєчасне внесення податкових платежів у бюджет податковими органами нараховується пеня. Відповідно до статті 178 ЦКУ пеня є одним з видів (поряд з неустойкою і штрафом) забезпечення виконання зобов'язання, вираженого в грошовій формі. Пеня нараховується за невиконання чи неналежне виконання зобов'язання в процентному відношенні до встановленої в законі чи договорі сумі.

У податковому законодавстві пеня нараховується на суму

недоїмки. Відповідно до пункту 1 статті 4 Декрету Кабінету Міністрів України «Про стягнення не внесених у термін податків і неподаткових платежів» від 21.01.1993 р. № 8-93, зі змінами і доповненнями (далі – Декрет № 8-93), недоїмкою вважається не внесена після закінчення встановлених термінів сплати відповідних платежів сума. При наявності переплати по окремому виді податку пеня не нараховується, тому що немає недоїмки. Сума недоїмки стягується з обов'язковим нарахуванням пені, якщо законодавством України не встановлене стягування недоїмки по окремих платежах без нарахування пені.

Пеня нараховується: на пеню; на штрафи, що накладаються за адміністративні правопорушення; на суми фінансових санкцій з 11.06.1999 р., тобто з дня вступу в силу наказу Міністерства фінансів України і ДПАУ «Про внесення змін і доповнень в Інструкцію про особливості застосування Декрету Кабінету Міністрів України від 21.01.1993 р. № 8-93 «Про стягнення не внесених у термін податків і неподаткових платежів» від 13.05.1999 р. № 126/259 пеня на суми фінансових санкцій не нараховується (лист ДПАУ від 12.06.1999 р. № 8483/7/19-0117).

Що стосується порядку стягнення пені, то в зв'язку зі змінами, внесеними в Інструкцію про особливості застосування Декрету Кабінету Міністрів України від 21.01.1993 р. № 8-93 «Про стягнення не внесених у термін податків і неподаткових платежів», затверджену наказом Міністерства фінансів України від 02.11.1993 р. № 84 (далі – Інструкція № 84), з 11.06.1999 р. суми нарахованої, але не сплаченої пені повинні стягуватися за підсумками півріччя (а не за підсумками місяця, як це було раніше).

Відповідно до Декрету № 8-93, а також Інструкції №84 пеня із сум недоїмки обчислюється з розрахунку 120 % річних від дисконтної ставки НБУ, розрахованої за кожний день прострочення. Зазначений розмір відноситься до більшості податків і зборів, однак по деяким з них чинним законодавством передбачені деякі особливості.

Безперечне стягнення штрафів і недоїмок

Суми донарахованих податків, інших платежів і фінансових санкцій, не внесені у встановлений термін, стягуються органами державної податкової служби з підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності і наслідків фінансово-господарської діяльності в безперечному порядку, а з громадян – за рішенням суду чи по виконавчих приписах нотаріусів.

Безперечне стягування недоїмки з підприємств регламентовано Декретом № 8-93 і може застосовуватися у відношенні коштів, що знаходяться на рахунках, а також сум, що штрафнику слід одержати від своїх дебіторів, та інших сум, що підлягають виплаті з Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим, бюджетів місцевого самоврядування й інших місцевих бюджетів.

Повернення стягнення на рахунки дебіторів здійснюється інкасовим дорученням і можливу тільки при наявності акта звірення між дебітором і кредитором чи акта зустрічної перевірки, що підтверджує заборгованість. При цьому звертання стягнення на рахунок дебітора може бути здійснено не більш, ніж через місяць із дня складання акта.

Однак така процедура не може бути проведена в наступних випадках:

1. якщо існує заперечення дебіторів з питань розміру і характеру заборгованостей;
2. якщо відсутні документи, що підтверджують дебіторську заборгованість;
3. якщо термін давності позову по дебіторській

заборгованості минув.

При відсутності коштів на рахунках підприємства

джерелом погашення недоїмки може стати майно боржника. Процедура стягнення майна в цьому випадку здійснюється за рішенням арбітражного суду (роз'яснення Вищого арбітражного суду від 12.05.1995 р. № 02-5/451).

З вступом у силу Указу Президента «Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами і державними цільовими фондами» від 04.03.1998 р. № 167 в арсеналі податкових органів з'явився новий засіб «вибивання боргів» з підприємств. Мова йде про податкову заставу, що представляє собою засіб забезпечення погашення платником податків податкової заборгованості.

Порядок звертання стягнення на рухоме майно, що знаходиться в податковій заставі, для погашення податкової заборгованості платника податку (крім фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності) і реалізації такого майна затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.06.1998 р. № 941, зі змінами і доповненнями.

З дня виникнення податкової заборгованості (тобто після закінчення 10-денного терміну сплати донарахованих сум податків і інших платежів, а також сум штрафів і фінансових санкцій) об'єктом податкової застави в юридичної особи може бути все майно і майнові права платника податків, а щодо фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності – тільки майно чи майнові права, використовувані їм для здійснення підприємницької діяльності.

Варто врахувати, що майно платника податків не знаходиться в податковій заставі і майнової відповідальності не настає в наступних випадках:

1. якщо в платника податків є невідшкодована сума податку на додаткову вартість, переплата по платежах у бюджети і державні цільові фонди, що дорівнює чи перевищує суму його податкової заборгованості;
2. якщо сума податкової заборгованості менше існуючої прямої заборгованості бюджету перед платником податків;
3. протягом трьох місяців із дня виникнення податкової заборгованості, якщо за останні 12 місяців платник податків у випадку проведення господарської діяльності вчасно й у повному обсязі вносив поточні платежі в бюджети і державні цільові фонди.

При вилученні майна як податкової застави суб'єкту

підприємницької діяльності варто пам'ятати про те, що власник майна (а власником майна є саме такий суб'єкт господарської діяльності), на яке звернена податкова застава, має право самостійно його реалізувати у випадку, якщо кошти від такої реалізації будуть спрямовані на покриття податкової заборгованості (при цьому є обов'язковим одержання дозволу податкових органів на таку операцію, відмовити ж у такому праві суб'єкта підприємницької діяльності вони не мають права). Підприємствам і підприємцям, що мають податкову заборгованість найбільш доцільно використовувати це право, адже вартість оцінки, проведеної експертом, як правило, буде нижче тієї, по якій платник податків зможе сам реалізувати своє майно, якщо це майно користується попитом. Крім того, за рахунок отриманої від реалізації майна суми покриваються витрати уповноваженої особи, що здійснює цю реалізацію, а при самостійній реалізації такі витрати будуть зведені до мінімуму.

Якщо майно, узяте під заставу, не реалізується протягом установленого терміну, проводиться його уцінка, а якщо майно не реалізується і після уцінки – воно повертається власнику.

При відсутності засобів на банківських рахунках платника податків, що має податкову заборгованість, органи державної податкової служби можуть вилучати готівку такого платника відповідно до Порядку вилучення готівки у платників податків, що мають податкову заборгованість, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22.06.1998 р. № 940. При вилученні готівки варто враховувати, що посадова особа органа державної податкової служби, відповідальна за вилучення готівки, зобов'язана пред'явити посвідчення на разове вилучення готівки керівнику чи його заступнику, а у випадку їхньої відсутності – матеріально відповідальній особі підприємства (наприклад, касиру). Це говорить про те, що готівку може бути вилучено в підприємства-боржника навіть без безпосередньої присутності при цьому керівника підприємства.

Вилучена готівка підлягає внесенню органом державної податкової служби в будь-який банк у день її вилучення для перерахування на основний рахунок платника податків.

По факту вилучення складається акт вилучення готівки, перший екземпляр якого залишається в органі державної податкової служби, а другий видається під розписку матеріально відповідальній особі підприємства і підшивається до касових документів. Даний акт буде підставою для відображення в обліку зарахованих вилучених сум на банківський рахунок підприємства.

Якщо податкова застава припинена в результаті погашення податкової заборгованості, а об'єкт застави не був реалізований і повернутий власнику, боржник зобов'язаний компенсувати витрати на організацію проведення реалізації.

Варто мати на увазі, що податкові органи вправі подати в арбітражний суд позов про визнання підприємства банкрутом. Законодавчою базою для цього служать як Закон № 2343, так і Арбітражний процесуальний кодекс України (далі – АПКУ). У цьому зв'язку варто врахувати, що відповідно до нової редакції Закону № 2343 до число кредиторів включено, крім кредиторів по цивільно-правових угодах і податкових органах, також інші органи державної влади, яким надане право контролю за своєчасністю стягування зборів і інших обов'язкових платежів. Це можуть бути державні цільові фонди, органи страхування.

Оскарження дій податкових органів

У відповідності зі статтею 55 Конституції України і пунктом 8 Положення про порядок розгляду скарг платників податків податковими органами, затвердженого наказом ДПАУ в редакції від 03.03.1998 р. № 93 (далі – Положення № 93), у випадку незгоди з результатами перевірки підприємствам, установам і організаціям гарантоване право на оскарження рішення державного податкового органа в судовому порядку чи в порядку підпорядкованості, тобто шляхом подачі скарги у вищестоящий податковий орган.

Таким чином, якщо платник податків упевнений у своїй правоті, то він має право оскаржити дії податкових органів, при цьому законодавство передбачає два шляхи вирішення цієї проблеми:

1. оскаржити дії податкових органів у вищому органі податкової служби (цей варіант є досить простим і не вимагає додаткових витрат на проведення самої процедури);
2. оскаржити дії податкових органів у судовому порядку, цей варіант пов'язаний з додатковими витратами, спрямованими на забезпечення арбітражних витрат (державний збір, проведення судової експертизи), хоча як показує практика, у багатьох випадках є більш ефективним з позиції платника податків.

Цікавим є те, що підприємства і громадяни – суб'єкти

підприємницької діяльності, що подали скаргу в суд не мають права скористатися механізмом, передбаченим Положенням № 93, і одночасно оскаржити у вищестоящий податковий орган.

Зворотна ж ситуація цілком можлива: на будь-якому етапі проведення процедури оскарження у вищестоящих податкових органах суб'єкт господарської діяльності може звернутися в арбітражний суд.

Більш того, листом Вищого арбітражного суду «Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних з визнанням недійсними актів державних податкових інспекцій та зворотнім стягненням списаних ними у безспірному порядку сум» від 12.05.1995 р. № 02-5/451 роз'яснено, що процедура оскарження не зобов'язує підприємства, установи й організації попередньо оскаржити акт, що заперечується, у порядку підпорядкованості (тобто в податкових органах).

Оскарження у вищестоящих податкових органах

Аналізуючи механізм оскарження рішень у вищестоящих податкових органах, слід зазначити, що основним нормативним документом, відповідно до якого здійснюється ця процедура, є вже згадане Положення № 93.

Відповідно до названого документа платники податків мають право оскаржити рішення податкових органів, пов'язане з:

* призупиненням операцій по розрахункових та інших рахунках, відкритим для платників податків у банках і інших кредитних установах;
* примусовим стягненням не внесених у термін податків і інших платежів у бюджет;
* застосуванням фінансових санкцій;
* накладанням адміністративних стягнень.

При оскарженні незаконного рішення податкового органа для

платника податків важливо не втрачати час і якомога швидше припинити незаконне накладення стягнень податкової служби (наприклад, обґрунтовані заперечення до акта перевірки, що стосуються донарахованих перевіркою сум податку на прибуток і ПДВ, повинні бути подані не пізніше 10 днів із дня складання акта перевірки). З приводу безперечного стягнення засобів скарги також подаються в десятиденний термін із дня ухвалення відповідного рішення. У цьому випадку виконання рішення про безперечне стягнення буде припинено.

Апеляційна скарга в письмовій формі може подаватися на ім'я керівника вищестоящої податкової адміністрації в той податковий орган, чиї дії оскаржуються, чи відразу у вищестоящий податковий орган.

Скарга реєструється в податковій адміністрації (інспекції), що прийняла дане рішення, і протягом трьох діб направляється разом з необхідними документами у вищестоящу податкову адміністрацію.

Рекомендується при здачі скарги в канцелярію податкового органа залишити собі копію з відміткою податкового органа про прийняття і дату прийняття скарги або відправити скаргу поштою з повідомленням про одержання.

При цьому немає необхідності додавати до поданої скарги документи, на підставі яких оскаржується прийняте рішення, тому що їх зобов'язана надати вищому органу податкова адміністрація (інспекція), яка винесла оскаржене рішення. Однак найкраще зібрати всі оригінали чи копії всіх пов'язаних зі справою документів в окремій папці і мати їх під рукою до закінчення розгляду справи. До таких документів відносяться:

1. акт перевірки, за результатами якої прийняте рішення;
2. рішення про застосування фінансових санкцій;
3. розпорядження про призупинення операцій по поточному й іншим рахункам, відкритих платником податків у банку чи іншій кредитній установі;
4. інкасове доручення (розпорядження) про безперечне стягнення коштів з рахунків платника податків чи його дебіторів;
5. протокол про адміністративне правопорушення – порушення податкового законодавства;
6. постанова в справі про адміністративне правопорушення – порушення податкового законодавства;
7. зауваження і пояснення, якщо вони були представлені особою під час перевірки і розгляду матеріалів перевірки й ухвалення рішення чи винесення постанови, а також висновки державної податкової адміністрації (інспекції) у відношенні представлених зауважень і пояснень;
8. інші наявні в платника податків чи державної податкової адміністрації (інспекції) документи і дані, що засвідчують обставини справи.

Зазначені документи, за винятком висновків, представляються

у вигляді копій. Розгляд скарг здійснюється в тридцятиденний термін з моменту подачі необхідних документів. Якщо ж у зазначений термін це не можливо, то термін може бути продовжений до 45 днів але не більш. Виключення складають оскарження про накладення адміністративного стягнення: вони розглядаються в десятиденний термін із дня їх надходження.

Якщо платник податків не згодний з рішенням податкового органа, прийнятим за результатами розгляду скарги, він може звернутися у вищестоящий податковий орган протягом одного року з моменту його прийняття, але не пізніше одного місяця з часу ознайомлення керівника підприємства, установи, чи організації фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності з прийнятим рішенням.

Стягнення донарахованих перевіркою сум податків чи виконання рішення про застосування фінансових санкцій до ухвалення рішення за результатами оскарження може бути припинено тільки по відповідному рішенню посадових осіб податкових органів ( голови чи його заступника). Виключення складають рішення, що стосуються донарахованих перевіркою сум податку на прибуток і ПДВ. До ухвалення рішення за результатами оскарження сплата цих податків і фінансових санкцій припиняється і для цього рішення посадової особи податкового органа не потрібно.

Якщо ж платник податків віддав перевагу оскарженню актів податкової служби в судовому порядку, то проблема призупинення дії рішення про безперечне стягнення сум недоїмки і фінансових санкцій не виникає, тому що рішення про забезпечення позову може бути прийнято судом по клопотанню позивача на будь-якій стадії судового процесу (ст.66 АПКУ).

У випадку якщо за результатами оскарження визнається правильність висновку податкових органів, платник податку зобов'язаний самостійно сплатити суму донарахованого податку і фінансових санкцій до надання розрахунку податкових зобов'язань за період, на який приходиться дата ухвалення рішення за результатами такого оскарження. При цьому пеня нараховується на визнану суму недоїмки за весь її термін, включаючи останній робочий день, що передує дню фактичної сплати суми недоїмки і фінансових санкцій.

У пункті 7 Положення № 93 обговорені права платника податків, що подав скаргу. Особа, що подала скаргу на рішення податкового органа, має право:

1. особисто викладати аргументи особі, що перевіряє скаргу, і брати участь у перевірці поданої скарги;
2. знайомитися з матеріалами перевірки;
3. представляти додаткові матеріали чи наполягати на їх запиті державній податковій адміністрації (інспекції), що розглядає скаргу;
4. бути присутнім при розгляді скарги;
5. користуватися послугами адвоката чи уповноваженого представника, оформивши це повноваження у встановленому законом порядку;
6. одержати змістовну письмову відповідь про результати розгляду скарги;
7. вимагати ( усно чи письмово) дотримання таємниці розгляду скарги;
8. вимагати відшкодування збитків, якщо вони стали результатом неправомірних рішень;
9. відзивати чи анулювати подану скаргу в будь-який час до ухвалення рішення за результатами її розгляду; відкликання чи анулювання скарги відбувається за письмовою заявою особи, що подала скаргу.

Особливу увагу варто звернути на те, що згідно п.2 Положення № 93 не розглядаються скарги підприємств, установ, організацій і громадян на рішення податкових органів при наявності збуджених кримінальних справ, а також на рішення податкової міліції.

Оскарження в судовому порядку

Якщо платник податків не згодний з рішенням вищого органа податкової служби, це рішення може бути оскаржене в судовому порядку.

У відповідності зі статтею 5 АПКУ вимоги щодо доарбітражного врегулювання господарських суперечок не поширюються на суперечки про визнання недійсними договорів, актів державних та інших органів, підприємств і організацій, що не відповідають законодавству і порушують права й охоронювані законом інтереси підприємств і організацій, а також на суперечки про стягнення заборгованості по опротестованих векселях і на суперечки про звертання стягнення на закладене майно.

Таким чином, на неправомірні дії податкових органів можна подати в суд і без доарбітражного врегулювання суперечки. Виключення складають суперечки, пов'язані з поверненням списаних у безперечному порядку сум.

Позовна заява подається в письмовій формі і підписується керівником підприємства чи іншою особою, повноваження якої визначені законодавством чи установчими документами, або підприємцем чи його представником і повинне містити:

* найменування арбітражного суду, у який направляється заява;
* найменування сторін, їхні поштові адреси;
* документи, що підтверджують за громадянином статус суб'єкта підприємницької діяльності;
* ціну позову, якщо позов підлягає грошовій оцінці, суму договору (у суперечках, що виникають при висновку, зміні і розірванні господарських договорів);
* зміст позовних вимог, якщо позов поданий до декількох відповідачів, - зміст позовних вимог до кожного з них;
* виклад обставин, на яких ґрунтуються позовні вимоги, приведення доказів, що підтверджують позов, обґрунтований розрахунок стягуваних сум, що відсуджуються; законодавство, на підставі якого направляється позов;
* звіт про вживання заходів доарбітражного врегулювання суперечки;
* перелік документів і інших доказів, що додаються до заяви.

У позовній заяві можуть бути зазначені й інші відомості, якщо

вони необхідні для правильного вирішення суперечки. До позовної заяви додаються документи, що підтверджують:

1. застосування заходів доарбітражного врегулювання господарської суперечки з кожним з відповідачів;
2. направлення відповідачу копії позовної заяви і прикладених до неї документів;
3. сплата державного збору у встановленому порядку і розмірі;
4. обставини, на яких побудовано позовні вимоги.

До заяви про визнання акта недійсним додається також копія

акта, що оскаржується, чи завірена виписка з нього. При подачі позовної заяви суддя може прийняти одне з наступних рішень: 1) про повернення позовної заяви без розгляду; 2) про відмовлення в прийнятті позовної заяви; 3) про прийняття позовної заяви.

Суддя повертає позовну заяву і прикладені до нього документи без розгляду, якщо:

* позовна заява підписана особою, що не має права її підписувати, чи особою, посадове положення якої не зазначено;
* у позовній заяві не зазначене повне найменування сторін, їхні поштові адреси;
* у позовній заяві не вказано обставини, на яких ґрунтується позовна вимога, докази, що підтверджують викладені в заяві обставини, не прикладено до заяви обґрунтований розрахунок стягуваної суми;
* не представлені докази сплати державного збору у встановленому порядку і розмірі;
* в одній позовній заяві з'єднані кілька вимог, не зв'язаних між собою по підставах виникнення чи представленим доказам;
* не має доказу відправлення відповідачу копії позовної заяви і прикладених до неї документів;
* не представлені докази про вживання заходів доарбітражного врегулювання суперечки у встановленому порядку;
* не представлені докази звертання в установу банку за одержанням з відповідача заборгованості, якщо вона відповідно до законодавства має бути отримана через банк;
* до винесення постанови про порушення справи позивача надійшла заява про врегулювання суперечки.

Суддя повертає позовну заяву не пізніше п'яти днів з дня

його подачі, про що виносить свою постанову. Постанова про повернення позовної заяви може бути проведена в порядку нагляду.

Повернення позовної заяви не перешкоджає повторному звертанню з ним в арбітражний суд у загальному порядку після усунення допущеного порушення.

Судді відмовляють у прийнятті позовної заяви якщо:

* заява не підлягає розгляду в арбітражних судах України;
* у виробництві арбітражного суду чи іншого органа, що у рамках своєї компетенції вирішує господарську суперечку, є справа по суперечці між тими ж сторонами, про той же предмет, по тим же підставам чи є рішення цих органів по такій суперечці.

Про відмовлення в прийнятті позовної заяви виноситься постанова, що направляється сторонам не пізніше п'яти днів із дня надходження заяви.

При прийнятті позовної заяви суддя виносить рішення про прийняття справи до розгляду, у якому вказує про прийняття позову, призначення справи до розгляду в засіданні арбітражного суду, про місце і час його проведення, необхідних діях по підготовці справи до розгляду на засіданні.

Як звернутися в суд

Податкова служба — один з державних органів України, якому надане право на безакцептне списання коштів з розрахункових рахунків платників податків. І податківці безсоромно користаються цим правом.

Що варто робити пограбованому в такий спосіб підприємцю? Йому варто звернутися в арбітражний суд з позовом про визнання рішення податкового органа недійсним. У виданому 29.12.2000 р. інформаційному листі Вищого арбітражного суду №01-8/795 сказано: *"У випадку визнання, відповідно до рішення арбітражного суду, недійсним* *акта державного органа, на підставі якого з підприємства, установи чи* *організації була списана в безперечному порядку грошова сума, зазначений орган повиннен прийняти міри щодо повернення цієї суми на відповідний рахунок позивача й у тому випадку, коли останнім не заявлялася окрема вимога про зворотне стягнення цієї суми".* Але, як ви розумієте, ніякий госорган от так, за здорово живеш, не віддасть уже стягнені гроші. А вуж податкова служба – тим більше. Тому

***Перелік використаної літератури***

*Нормативні акти:*

1. Конституція України.
2. Цивільний кодекс України
3. Кримінальний процесуальний кодекс України
4. Кримінальний кодекс України
5. Кодекс України про адміністративні правопорушення
6. Закон України "Про підприємництво"
7. Закон України "Про власність" від 7 лютого 1991р. №697-12
8. Закон України "Про підприємства в Україні"
9. Закон України "Про систему оподаткування"
10. Закон України "Про оподаткування доходів підприємств і організацій" від 21 лютого 1992 р. №2146-12
11. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28 грудня 1994 р. №334/94-ВР.
12. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність" від 16 липня 1999 р. № 996.
13. Закон України "Про виконавче провадження"
14. Закон України "Про державну податкову службу в Україні" від 4 грудня 1990р. №509-12.
15. Закон України "Про систему оподаткування" від 25 червня 1991р. № 1251-12.
16. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р. №3125-12.
17. Закон України "Про відновлення платоспроможності боржника чи визнання його банкрутом" від 30 червня 1999р. №784-14.
18. Декрет Кабінету Міністрів України "Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів" від 21 січня 1993 р. №8-93.
19. Декрет Кабінету Міністрів України "Про державне мито" від 21 січня 1993р. №7-93.
20. Постанова Кабінету міністрів України "Про перелік зведень, що не представляють комерційну таємницю" від 9 серпня 1993 р. №611.
21. Постанова Пленуму Верховного суду України "Про деякі питання застосування законодавства про сплату податків, зборів та інших обов’язкових платежів" від 26 березня 1999 р. № 5.
22. Роз’яснення Вищого арбітражного суду України "Про деякі питання практики вирішення спорів, пов’язаних з визнанням недійсними актів державних податкових інспекцій та зворотним стягненням списаних ними у безспірному порядку сум" від 12 травня 1995 р. №02-5/451
23. Роз’яснення Вищого арбітражного суду України "Про деякі питання, що виникають при вирішенні спорів, пов’язаних з визнанням недійсними рішень органів державної податкової служби і зворотним стягненням ними у безспірному порядку сум" від 19 березня 1998 р. № 02-5/98
24. Інструкція про порядок застосування і стягнення фінансових санкцій органами державної податкової служби, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 20 квітня 1995 р. №28.
25. Указ Президента України "Про деякі заходи по дерегулюванню підприємницької діяльності" від 23 липня 1998 р. № 817/98.
26. Указ Президента України "Про проведення єдиної державної регуляторної політики в сфері підприємництва" від 22 січня 2000р.
27. Указ Президента України "Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами" від 4 березня 1998 р. № 167/98.
28. Порядок координації проведення планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 29 січня 1999 р. № 112.
29. Порядок періодичності перевірок і проведення обстежень виробничих, складських, торгових та інших приміщень, затверджений указом ДПАУ від 30 липня 1998 р. № 371.
30. Порядок проведення оперативних перевірок і розгляду матеріалів по них, затверджений розпорядженням ДПАУ від 25 вересня 1998 р. № 272-р.
31. Наказ ДПАУ «Про організацію контрольно-перевірочної роботи» від 25 вересня 1997 р. №356.
32. Положення про зупинку операцій платників податків на рахунках в установах банків, інших фінансових установах, затверджене наказом ДПАУ від 23 квітня 1998 р. №191.
33. Лист ДПАУ «Про оформлення матеріалів документальних перевірок платників податків» від 17 листопада 1995 р. №04-115/10-5534.
34. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про посилення контролю за проведенням установленого порядку відшкодування податку на додану вартість» від 25 березня 1998 р. №139.
35. Інструкція про порядок застосування і стягнення фінансових санкцій органами державної податкової служби, затвердженої наказом ДПАУ від 20 квітня 1995 р. № 28.
36. Рекомендації про порядок складання акта документальної перевірки підприємства, наведені в листі ДПАУ від 17 листопада 1995 р., № 05-115/10-5534.
37. Інструкція про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 18 вересня 1995 р. № 139.
38. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 квітня 1995 р. № 88.
39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 1999 р. № 137.