

зерних систем зчитування, експорт, імпорт обладнання та сировини для їх виробництва, у першу чергу, необхідно звернути увагу на ту обставину, що такі дії супроводжуються не тільки заповіданням державі економічних збитків (основний безпосередній об'єкт), але й порушенням прав і законних інтересів споживачів такої контрафактної продукції (додатковий безпосередній об'єкт). Крім того, внаслідок незаконного тиражування та розповсюдження дисків для лазерних систем зчитування, виготовлених з порушенням вимог чинного законодавства, обов'язково порушуються авторські та суміжні права осіб на відтворення, розповсюдження творів науки, літератури, мистецтва, комп'ютерних програм і баз даних, записаних на таких дисках для лазерних систем зчитування, що має обов'язково додатково кваліфікуватися за відповідною частиною ст 176 КК

ЛІТЕРАТУРА

1 Закон України "Про особливості державного регулювання діяльності суб'єктів господарювання, пов'язаної з виробництвом, експортом, імпортом дисків для лазерних систем зчитування" від 17.01.2002 р., № 2953-III // Урядо-

вий кур'єр. -2002. -20 лютого.

2. Берзин П. Коментує законодавство об уголовной ответственности за незаконное обращение дисков для лазерных систем считывания, оборудования и сырья для их производства // Юридическая практика. -2002. -№ 20. -С.10.

3. Андрушко П. Коментар до статті 210 Кримінального кодексу України // Юридичний вісник України. -№ 2 12-18 січня 2002 р.

4. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України /За ред. С.С. Яценко -К.: А.С.К., 2002. - 968 с.

5. Закон України "Про ліцензування певних видів господарської діяльності" від 1.06.2000 р. № 1775-III // ВВР України. -2000. -№ 36. -Ст.299

6. Закон України "Про обов'язковий примірник документів" від 9.04.1999 р., № 595-XIV // ВВР України. -1999 -№ 22-23. -Ст.199.

7. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16.04.1991 р., № 959-XII // ВВР України. -1992 - № 20. -Ст.276.

Надійшла до редакції 20.04.2003

БЕРЗИН П.С. НАРУШЕНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА, РЕГУЛИРУЮЩЕГО ПРОИЗВОДСТВО, ЭКСПОРТ, ИМПОРТ ДИСКОВ ДЛЯ ЛАЗЕРНЫХ СИСТЕМ СЧИТЫВАНИЯ. ЭКСПОРТ, ИМПОРТ ОБОРУДОВАНИЯ И СЫРЬЯ ДЛЯ ИХ ПРОИЗВОДСТВА: ПРОБЛЕМЫ КВАЛИФИКАЦИИ ПРЕСТУПЛЕНИЯ
Рассмотрены особенности квалификации преступных действий, связанных с нарушением законодательства, которое регулирует производство, экспорт, импорт дискон для лазерных систем считывания, и экспорт, импорт оборудования и сырья для их производства.

BERZIN P.S. INFRINGEMENT of the LEGISLATION REGULATING MANUFACTURE, EXPORT, IMPORT of DISKS LASER SYSTEMS of READING, EXPORT, IMPORT of the EQUIPMENT And RAW MATERIAL FOR THEIR MANUFACTURE: PROBLEMS of QUALIFICATION of the CRIME

Features of qualification of the criminal acts connected to infringement of the legislation which adjusts manufacture, export, import of disks laser systems of reading, and export, import of the equipment and raw material for their manufacture are considered

УДК 336 02

П.Д. БІЛЕНЧУК*, канд. юрид. наук, проф.,
Л.В. БОРИСОВА**, **В.А. ФОРОСТОВЕЦЬ*****

*Національна академія внутрішніх справ України,
Національний університет внутрішніх справ,
Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби*

ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМКИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА СВІТОВИЙ ДОСВІД

Розглянуто досвід та особливості вітчизняної та зарубіжної практики щодо податкової політики держави із захисту прав платників податків.

Одним із пріоритетних напрямків податкової політики нашої держави є реалізація в життя доктрини

“Партнерство заради добробуту” [1, 2] У зв'язку з цим необхідно усвідомити, що її здійснення неможливе без рівноправного положення всіх учасників податкових правовідносин.

Сьогодні правові аспекти регулювання податкової сфери передбачають, як правило, зобов'язальні вимоги щодо платників податків і зборів (обов'язкових платежів) із наданням прав податковим та іншим контролюючим органам щодо контролю за дотриманням ними вимог податкового законодавства. Крім того, в обов'язки органів державної податкової служби України (далі – ДПС України) входять такі важливі компоненти податкових взаємовідносин, як організація та забезпечення виконання податкових зобов'язань платниками податків перед бюджетами та державними цільовими фондами. Це дає право податковим органам на застосування фіскальних, регулятивних, соціальних та інших податків, що втілюються через систему стягнень, пільг і інших заходів щодо забезпечення своєчасного та в повному обсязі надходження податкових платежів до бюджетів усіх рівнів та інших, встановлених законодавством, державних цільових фондів. При цьому на стороні забезпечення державних інтересів задіяні значні структури і сили, серед яких:

- Державна податкова адміністрація України та підпорядкована їй система органів ДПС,
- система органів Державної митної служби України;
- органи Державного казначейства,
- Міністерство фінансів України;
- органи Прокуратури та інші правоохоронні органи та силові відомства;
- система господарчих судів та судів загальної юрисдикції.

Кожна із зазначених структур має відповідне законодавче її визначення, функції, завдання та інше.

Особливе положення у системі органів ДПС України, очолюваної Державною податковою адміністрацією України – центральним органом виконавчої влади держави з особливим статусом провідника єдиної державної податкової політики, встановленим Конституцією України, Законом України від 4 грудня 1990 р., № 509-ХІІ “Про державну податкову службу в Україні” із змінами та доповненнями, Положенням про Державну податкову адміністрацію України, затвердженим Указом Президента України від 13 липня 2000 р., № 886/2000 та іншими нормативно-правовими актами.

Для того, щоб виключити моменти протистояння податкових та інших контролюючих органів у взаємовідносинах із платниками податків, необхідно будувати стосунки з ними на засадах партнерства, надаючи їм можливість відстоювати свої права та законні інтереси. Перш за все, такі правові начала повинні стосуватися платників податків та їх найближчих партнерів – органів державної податкової служби України, які безпосередньо вступають у взаємовідносини з ними.

У цьому напрямі ми можемо передбачити послідовність можливих дій платників податків по захисту своїх

прав, як суб'єктів податкових правовідносин. Тобто, спірні питання, що виникають між ними, повинні вирішуватись переважно в системі органів ДПС України, а потім на загально-визначених правових засадах.

Законом України від 5 лютого 1998 р., № 83/98 “Про внесення змін до Закону України “Про державну податкову службу в Україні” передбачено, що посадові особи органів державної податкової служби зобов'язані дотримуватись вимог Конституції і законів України, інших нормативних актів, прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ і організацій; забезпечувати виконання покладених на органи державної податкової служби функцій та повною мірою використовувати надані їм права. За невиконання або неналежне виконання посадовими особами органів державної податкової служби своїх обов'язків вони притягуються до дисциплінарної, адміністративної, кримінальної та матеріальної відповідальності згідно з чинним законодавством (ст. 13 цього закону).

Крім того, для платників податків визначені правові начала щодо можливості на законній (правовій) основі відстоювати свої права і захищати у разі порушення, охоронювані законом інтереси.

Згідно статті 14 даного закону рішення, дії або бездіяльність органів державної податкової служби та їх посадових осіб можуть бути оскаржені у встановленому законом порядку. Цей напрям правового забезпечення можливості платників податків на партнерських засадах вирішувати спірні та інші питання у сфері податкових правовідносин підтримано у нормах Закону України від 21 грудня 2000 р., № 2181-ІІІ “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” та іншими нормативними документами.

Можливість вибору форм захисту прав і свобод та гарантії їх надання в Україні.

Демократичний характер суспільства і держави визначається не тільки тим, що існують законодавчо-визначені можливості захисту прав, свобод і охоронюваних законом інтересів людини і громадянина, але й тим, наскільки реальне їх здійснення. Функціонуюча система гарантій прав і свобод у нашій державі встановлюється як на загальних конституційних засадах, так і в конкретних, визначених законодавством України випадках. Галузь податкових правовідносин також має свої аспекти законодавчих гарантій захисту прав, свобод і законних інтересів платників податків як суб'єктів даної сфери правовідносин.

В Україні рівень (ступінь) захисту прав і свобод громадян (членів суспільства) гарантований всіма правовими інститутами, але виходячи з складної природи суспільних правовідносин їх постійного розвитку, вдосконалення та інтегрування до світового рівня, він не може обмежуватися реаліями сьогодення, а повинен виражати перспективу з урахуванням прогресу у розвитку громадянського суспільства.

Згідно вимог сьогодення, наша держава також постійно здійснює заходи щодо вдосконалення правової системи у напрямі підвищення гарантій захисту прав і свобод громадян та підвищення їх правової культури.

Постановою Кабінету Міністрів України від 14 грудня 2001 р., № 1693 "Про вдосконалення організації правової роботи в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади" з метою забезпечення законності в роботі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, запобігання порушенню прав і законних інтересів громадян, підприємств, установ, організацій поставлено завдання щодо підвищення ефективності роботи їх юридичних служб. Для ефективного виконання цієї вимоги передбачено залучати висококваліфікованих фахівців до роботи в юридичних службах вищезгаданих державних структур, забезпечити співробітництво цих служб із навчальними закладами, які здійснюють підготовку спеціалістів необхідного фаху, організувати роботу по проведенню їх підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації та інше. Таким чином, всі міністерства і відомства були зобов'язані організувати високий рівень правового забезпечення їх роботи.

Тому, маючи широкий спектр вибору форм і методів захисту прав і свобод у сфері податкових правовідносин, платники податків не обмежені у їх здійсненні як у визначеному податковим законодавством галузевому порядку, так і з використанням загальних форм їх захисту, поєднуючи внутрішньо-системний (відомчий, галузевий), загальнодержавний та міжнародний рівні.

Згідно Конституції України кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб. Встановлюючи нові форми захисту прав і законних інтересів громадян від їх порушень, наша держава удосконалює свою систему їх захисту до світового рівня. Без цього Україна не може бути визнаною на одному рівні серед держав-членів різних міжнародних організацій.

У 1996 році до Конституції України було внесено положення про те, що кожен має право звертатися за захистом своїх прав до Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини. На цій правовій основі з 1997 року у нашій державі було введено посаду Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, діяльність якого регламентується Законом України від 23 грудня 1997 р., № 776/97-ВР "Про Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини". Вперше у правовій практиці нашої держави було встановлено функцію парламентського контролю за дотриманням конституційних прав і свобод людини і громадянина та захист прав кожного на території України і в межах її юрисдикції на постійній основі, яку здійснює Уповноважений Верховної Ради України з прав людини.

Найвищою інстанцією щодо правового захисту та гарантування Конституційних прав і свобод в Україні визнаний єдиний орган конституційної юрисдикції нашої

держави – Конституційний Суд України

Законом України від 16 жовтня 1996 р., № 422/96-ВР "Про Конституційний Суд України" встановлено, що суб'єктами права на Конституційне звернення з питань надання висновків Конституційним Судом України є громадяни України, іноземці, особи без громадянства та юридичні особи. Конституційне звернення - це письмове клопотання до Конституційного Суду України про необхідність офіційного тлумачення Конституції України та законів України з метою забезпечення реалізації чи захисту конституційних прав та свобод людини і громадянина, а також прав юридичної особи.

Захист прав і свобод у міжнародних організаціях.

Міжнародні інститути захисту прав людини функціонують понад половину століття у більшості країн західної Європи. Тому вищезазначені правові заходи мають велике значення у поступу України до правової держави європейського рівня.

Громадяни України та іноземні громадяни, які законно перебувають на території нашої держави, особи без громадянства, в тому числі платники податків, не обмежені у виборі засобів захисту своїх прав і свобод. Законодавчо передбачено використання ними всіх можливостей не тільки засобами визначеними законодавством України, але й з використанням міжнародного права з цих питань. Згідно статті 55 Конституції України кожен має право після використання всіх національних засобів правового захисту, звертатися за захистом своїх охоронюваних законами прав і свобод до відповідних міжнародних судових установ чи до відповідних міжнародних організацій, членом або учасником яких є Україна.

Однією з визнаних сучасних міжнародних правозахисних організацій є Європейський Суд з прав людини, що входить до складу механізму органів Ради Європи, яка створена як континентальний заклад захисту прав і свобод кожної людини і громадянина, які вправі звернутися до неї.

Європейська Конвенція (1950 р.) та протоколи до неї за своєю юридичною природою є міжнародним правовим договором, через який запроваджено систему обов'язкового національного контролю за дотриманням прав людини на внутрішньому державному рівні. Вони зумовлюють правову орієнтацію на вищий рівень правового регулювання питань по захисту охоронюваних національними законами прав і свобод не тільки держав-членів Ради Європи, але й інших держав континенту. В наш час це проявляється у вигляді вимог до держав, які мають наміри щодо вступу до Ради Європи, або змушені виправляти недоліки національного законодавства при отриманні позик Світового банку реконструкції та розвитку, чи інших міжнародних організацій при вирішенні питань співробітництва з ними та інше.

У травні 1994 р. члени Ради Європи прийняли Протокол № 11 до Європейської Конвенції про захист прав людини й основних свобод, що надав право кожній особі (індивідуально), неурядовим організаціям і спільноті осіб

(групам) направляти безпосередньо до Європейського Суду свої звернення (заяви, петиції, клопотання тощо).

З огляду наведеного можна говорити щодо забезпечення (гарантування) у нашій державі права на те, що кожен має можливість використати будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань.

Система податкових правовідносин нашої держави базується на провідних конституційних принципах верховенства права; положеннях про те, що права і свободи людини визначають зміст і спрямованість діяльності держави (ст.ст. 3, 8 Конституції України). Сфера податкових правовідносин, як один із різновидів суспільних відносин у нашій державі, повинна функціонувати на правових засадах з безперечним дотриманням загально-визначених і сприйнятих суспільством правових начал.

З огляду основ податкового законодавства України можна дійти висновку, що правова база, яка визначає організаційно-правові засади функціонування податкової системи України, поєднує у собі начала рівноправного положення суб'єктів (учасників) даної галузі правовідносин. Це підтверджується тим, що вона передбачає недопустимість дискримінації і утиску прав та законних інтересів платників податків, як одного із принципів її побудови.

В правовій, демократичній державі всі члени суспільства (громадяни, іноземні громадяни та особи без громадянства) гарантовано захищені нею від будь-яких утисків і протиправних посягань, що принижують їх честь і гідність. Рівень правової захищеності також характеризується тим, наскільки реально існує можливість застосування та здійснення захисту прав і свобод від протиправних посягань та інших дискримінаційних утисків. Тому основним Законом України встановлено, що права і свободи людини є невідчужуваними та непорушними (ст. 21 Конституції України), які гарантуються і не можуть бути скасованими. Це стосується усіх галузей діяльності, в тому числі, сфери державного управління процесами в податкових правовідносинах.

Загально відомо, що характерною особливістю податкової системи, а особливо її складової - системи оподаткування в Україні, є постійна мінливість та нестабільність її нормативної бази. Закони та інші нормативно-правові акти, які встановлюють кожен вид податку, збору чи іншого обов'язкового платежу постійно зазнають суттєвих змін та доповнень. Зупиняється дія їх окремих норм та статей. Приймаються нові редакції Законів України, що мають новий зміст, значення та вплив на стан взаємовідносин сфери регулювання.

Статтею 22 Конституції України встановлено, що при прийнятті нових законів або внесенні змін і доповнень до чинних законів не допускається звуження змісту та обсягу існуючих прав і свобод. Тому, виходячи з Конституційних начал правового забезпечення формування правової бази, що встановлює різні види податків і зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних

цільових фондів, що в сукупності створюють систему оподаткування, необхідно дотримуватись вимог цих положень Конституції України.

Принципи верховенства права і законності у формуванні системи оподаткування та недопущення протиправних посягань і дискримінації у відношенні платників податків знаходять своє вираження та застосування через правові норми, що встановлюються Законом України від 18 лютого 1997 р., № 77/97-ВР "Про систему оподаткування" та правовими нормами інших Законів про податки, визначених та систематизованих у ньому. Статтею 3 цього закону встановлено основні принципи (основоположні начала) побудови та призначення системи оподаткування, серед яких є *принцип рівності і недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації*.

Даним принципом встановлюються загальні вимоги щодо забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), відповідальності кожного платника за додержання вимог податкового законодавства, недопустимості сплати податків, які не зазначені у цьому законі чи в інших законах про податки. Він встановлює єдиний підхід щодо персональної відповідальності та недопущення уступки (переуступки) зобов'язань, в тому числі по сплаті податкового боргу.

Ми можемо переконатися у найбільш об'єктивній природі податків, яка проявляється в тому, що в жодному із законодавчих актів, що їх визначає і встановлює, не береться до уваги національність, політичні переконання, віра, расова належність та інші ознаки і властивості, що є невід'ємними для людини, особи, громадянина.

Платники податків завжди повинні бути гарантованими державою щодо їх правового захисту від протиправних посягань в сфері податкових правовідносин.

Згідно статті 14 Закону України від 5 лютого 1998 р., № 83/98-ВР "Про внесення змін до Закону України "Про державну податкову службу в Україні" встановлено, що рішення, дії або бездіяльність органів ДПС та їх посадових осіб можуть бути оскаржені в установленому законом порядку. Частиною 2, п.8 ст.11 цього Закону також приписується, що якщо у разі незгоди суб'єкта оподаткування з рішенням податкового органу, він має право на його оскарження, то виконання стягнення, законність якого опротестовується, може бути зупинено. У випадку невідповідності таких рішень органів ДПС актам чинного законодавства, вони можуть скасовуватись (ст.12 цього закону). Механізм правового регулювання та порядку захисту прав платниками податків встановлюється також Законом України від 2 жовтня 1996 р., № 393/96-ВР "Про звернення громадян", про деякі особливості його застосування ми говорили раніше.

Провідну роль у забезпеченні конституційних прав і гарантій в сфері податкових правовідносин надано ДПА України, як центральному органу виконавчої влади дер-

жави зі спеціальним статусом і суб'єкту державного управління, що забезпечує реалізацію єдиної державної податкової політики на митній території України. Особливо це повинно дотримуватись при виданні ДПА України нормативно-правових актів, що стосуються взаємовідносин між платниками податків та органами ДПС України та прийнятті рішень щодо спірних питань і порушень, оскаржуваних платниками податків (Положення про Державну податкову адміністрацію України, затверджене Указом Президента України від 13 липня 2000 р., № 886/2000).

Законом України від 21 грудня 2000 р., № 2181-III "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" також визначено курс на демократизацію і лібералізацію в стосунках між платниками податків та органами ДПС України. Закон визначає положення, що регламентують права платників податків при виконанні ними податкових зобов'язань перед бюджетами та державними цільовими фондами. Платникам податків надані пріоритети на самостійне узгодження податкового зобов'язання, коли вони самостійно проводять розрахунки і подають податкову декларацію, яку податковий орган зобов'язаний прийняти і вважати його виконаним. Якщо податкове зобов'язання платника податків визначено податковим органом, то він має право на його оскарження у випадку сумніву щодо правильності таких розрахунків та законності у діях посадових осіб податкового органу, що здійснив таке нарахування.

Крім того всі дії податкових органів при нарахуванні пені, штрафних (фінансових) санкцій, стягненні недоїмки по податкових зобов'язаннях та примусовому стягненні податкового боргу за рахунок активів, які перебувають у податковій заставі, платники податків мають право оскаржувати як в апеляційному, так і в судовому порядку.

Вперше у практиці податкових органів даним законом проведено значне списання сум податкового боргу, понад 14,8 млрд гривень (шляхом введення в дію ст.18 цього закону). При цьому за повторне допущення заборгованості по податкових зобов'язаннях для таких платників-боржників відповідальності не встановлено. Більш детально питання щодо оскарження дій податкових органів платниками податків регламентовано Наказом Державної податкової адміністрації України від 02.03. 2001 р., № 82, яким затверджено Положення "Про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби", зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 15 березня 2001 р. за № 238/5429. В ньому прямо вказано, що кожна особа має право оскаржити рішення органів державної податкової служби, якщо вони обмежують її права, встановлені законами України у вищестоящому органі державної податкової служби або - в судовому порядку.

З метою підвищення рівня відповідальності серед державних службовців системи органів державної податкової служби України, податкової міліції у її складі,

самоконтролю, виконавської дисципліни і законності у їх діяльності та захисту прав платників податків, наприкінці 1996 року у складі ДПА України було утворено підрозділи апеляції.

Саме в них суб'єкти підприємницької діяльності-платники податків отримали можливість оскаржувати рішення податкових органів та їх посадових осіб про неправомірність застосування ними фінансових санкцій та постанов про накладення адміністративних штрафів, та з інших питань, врегульованих і передбачених податковим законодавством, а також з питань порушень, пов'язаних з прийняттям рішень про зупинення операцій на рахунках платників податків, відкритих ними в установах банків чи інших фінансово-кредитних установах, рішень про безспірне (примусове) стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів та інше.

Як свідчить практика, такий спосіб захисту прав і законних інтересів платників податків має переваги перед оскарженням у судовому порядку.

По-перше, це дешевше, оскільки скарги (заяви) платників податків органами Державної податкової служби України, Головного Управління апеляцій ДПА України та відповідних структурних підрозділів державних податкових адміністрацій (інспекцій) – розглядаються безкоштовно.

По-друге, розгляд, перевірка та прийняття рішень здійснюється значно швидше, і за досить спрощеною схемою.

По-третє, неправомірні рішення негайно скасуються, а винні посадові особи податкових органів обов'язково несуть відповідальність (передбачено обов'язкове проведення службових розслідувань).

По-четверте, порушені права поновлюються, а понесені збитки відшкодовуються.

По-п'яте, переслідування з боку посадових осіб податкових органів, чия дії оскаржені, за подання скарги (заяви) платником податків жорстко припиняються у відповідності з чинним законодавством.

Даним положенням викориноюється бюрократичне зволікання розгляду скарг (заяв) платників податків податковими органами шляхом надання їм права у разі ненадання відповіді у 20 денний термін з дня отримання такої скарги, вважати її розглянутою на користь особи, яка подала таку скаргу.

Крім того, кількість оскаржень та їх підтвердження чи безпідставність є одним із показників якісної оцінки роботи податкових органів та їх посадових осіб, індикатор взаємного порозуміння та налагодження співпраці з платниками податків.

За період з початку 1997 року та до кінця 2000 року у підрозділи апеляцій надійшло понад 27,8 тис. звернень платників податків, в яких були оскаржені 32,8 тис. рішень і постанов податкових органів. За результатами цих оскаржень скасовано 8,9 тис. рішень на суму 346 млн. Це становить 28 відсотків від розглянутих апеляцій, в тому числі 6,6 тис. рішень про застосування фінансових санк-

цій на суму 329,1 млн. грн. Залишено без змін (а скарги - без задоволення) 22,8 тис. рішень (постанов) на загальну суму 3679 млн. грн.

Найбільша кількість апеляцій спостерігалась у 1998 році - 8,6 тис., в яких оскаржено 10 тис. рішень і постанов. Слід зазначити, що кількість скасованих рішень (постанов) має тенденцію до зменшення. Так у 2000 році їх було на 11 відсотків менше, ніж за 1977 рік.

На сучасному етапі одним із пріоритетів податкової служби є утвердження партнерських відносин із платниками податків та завоювання довіри у суспільства. Співробітники підрозділів податкових апеляцій повинні реалізувати сучасну ідеологію "інспектор для платників, а не платники для інспектора". Така тенденція підкріплюється можливістю платника податку активно приймати участь при повторному розгляді їх скарг на дії чи бездіяльність відповідних податкових органів та їх посадових осіб, якщо є їх згода та бажання.

На виконання вимог Колегії та Керівництва ДПА України Головним Управлінням апеляцій ДПА України постійно аналізується стан надходження та розгляду скарг платників податків і результатів роботи з їх розгляду. Наприклад, за січень-червень 1998 року до Головного Управління апеляцій ДПА України від платників поступило 786 скарг (апеляцій), в яких оскаржено 803 рішення постанов і розпоряджень, в тому числі 776 рішень про застосування фінансових стягнень.

За результатами розгляду апеляцій ДПА України скасовано 111 рішень про застосування фінансових санкцій (17,3 відсотка), на суму 12254,8 тис. грн. і 8 постанов про накладення адміністративних штрафів (72 відсотка), по яких раніше були прийняті рішення обласними державними податковими адміністраціями. За результатами перевіркової роботи по оскарженню неправомірних дій податкових органів та їх посадових осіб протягом 2000 року з податкової служби звільнено 13 співробітників. Приєднано до дисциплінарної відповідальності і позбавлено преміальних доплат 1022 працівників податкових органів, якими здійснювались перевірки суб'єктів підприємницької діяльності і результатами яких (рішення по яких) було оскаржено і скасовано у встановленому чинним законодавством порядку.

У 2001 році на користь платників податків управлінням апеляцій ДПА України прийнято 1100 рішень, що становить 23 відсотки від загальної кількості скарг, які поступили на розгляд. У 2002 році від платників податків до податкових органів надійшло 7385 повторних скарг (заяв), в яких оскаржено 89254 рішень (постанов) органів державної податкової служби (що на 2716 або в 1,6 рази більше ніж за 2001 рік); за цей період до Головного управління апеляцій надійшло 2638 повторних скарг, в яких оскаржено 2649 рішень (постанов), що становить 40,5 відсотка від кількості рішень, прийнятих за розглядом повторних скарг і залишених місцевими податковими органами (ДПА, ДПП) без задоволення, у тому числі про застосування штрафних (фінансових) санкцій - 2577

рішень. Не дивлячись на те, що у 2002 році до Головного управління апеляцій ДПА України надійшло у 2,5 рази повторних скарг більше, ніж у минулому році, проте відсоток скасованих становить на 3,6 відсотка менше.

Це свідчить про підвищення якості роботи податківців та зростаючий рівень уваги щодо турбот платників податків. Це є одним із компонентів заходів, який підтверджує можливість щодо реалізації установки "Партнерство заради добробуту".

А яким же чином права платників податків на звернення щодо оскарження дій органів державної податкової служби та їх посадових осіб гарантовані податковою системою нашої держави?

Захист прав платників податків від протиправних посягань при веденні ними господарської (підприємницької) діяльності та виконанні податкових зобов'язань ми можемо визначати не тільки наданням їм законодавчо визначеної можливості на їх здійснення, як суб'єктам податкових правовідносин, але й шляхом установлення правомірної поведінки інших учасників в сфері оподаткування та забезпечення гарантій з боку держави.

Особливо це стосується посадових осіб органів Державної податкової служби, інших контролюючих органів та органів стягнення, підприємств, установ та організацій, діяльність яких пов'язана із сферою податкових правовідносин та у взаємовідносинах з платниками податків і зборів (обов'язкових платежів). До них можна віднести органи Державного казначейства, Державної митної служби, банківські та фінансово-кредитні установи, господарські суди, органи прокуратури та інші.

Конституція України встановлює, що усі люди є вільні і рівні у своїй гідності та правах, що права і свободи людини є невідчужуваними та непорушними. Вони гарантуються державою і не можуть бути скасовані.

Платники податків-громадяни України, підприємства, установи та організації наділені певними правами, які дозволяють цивілізовано спілкуватися з працівниками податкових органів:

- оскаржувати, у разі незгоди з їхніми рішеннями, щодо суми податкового зобов'язання, визначеного податковими органами, застосування фінансових санкцій та адміністративних стягнень;
- з приводу неправомірних дій працівників податкових органів;
- отримувати консультації з питань оподаткування;
- звертатися з пропозиціями щодо вдосконалення діяльності податкових органів;
- спілкуватися з керівними працівниками податкових органів всіх рівнів із різних питань оподаткування, тощо.

Конституційні начала захисту прав платників податків знаходять своє закріплення на законодавчому рівні. Так, згідно Закону України "Про Державну службу", введеного в дію постановою Верховної Ради України № 3724-12 від 16.12.93 р., посадовими особами вважаються керівники та заступники керівників державних органів та їх апарату, інші державні службовці, на яких законами

або іншими нормативними актами покладено здійснення організаційно-розпорядчих та консультативно-дорадчих функцій

Необхідно звернути увагу на те, що Згідно Закону України в редакції від 5 лютого 1998 р., № 83/98 "Про внесення змін до Закону України "Про державну податкову службу в Україні" витікає, що керівники органів державної податкової служби є державними службовцями і повинні здійснювати свої повноваження у відповідності з чинним законодавством на основі принципів та з дотриманням етики державного службовця.

Законом України від 2 жовтня 1996 р., № 393/96 "Про державну службу" визначені основні принципи поведінки державного службовця, які полягають у дотриманні ними у службовій діяльності демократичних начал, верховенства права і законності у відносинах з платниками податків та з іншими клієнтами. Службові особи податкових органів повинні проявляти при цьому професіоналізм і компетентність у прийнятті рішень, нести персональну відповідальність за правомірність своїх дій та дотримання службової дисципліни.

Статтею 5 цього Закону передбачена етика поведінки державного службовця як представника центрального органу виконавчої влади держави, який не повинен допускати дій і вчинків, що можуть зашкодити інтересам державної служби чи негативно вплинути на репутацію державного службовця.

Поведінка державного службовця у спілкуванні з платниками податків та з іншими клієнтами регламентована Кодексом державного службовця. Цей Кодекс затверджено наказом начальника Головного державного управління України від 23 жовтня 2000 р., № 58 "Про затвердження Загальних правил поведінки державного службовця", зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 7 листопада 2000 року за № 783/5004 (Урядовий кур'єр. -2000. -29 листопада. -№ 222).

Отже, керівники органів ДПС України, в тому числі податкової міліції, які проводять особистий прийом відвідувачів, повинні додержуватись всіх зазначених вимог і правил у своїй професійній діяльності.

Згідно Закону України від 16 грудня 1993 р., №3723-ХІІ "Про Державну службу", ряд положень якого були використані в нормах Закону України від 24 грудня 1993 р., № 3813-ХІІ "Про внесення змін і доповнень до Закону України "Про державну податкову службу в Україні" визначено, що особистий прийом відвідувачів зобов'язані проводити керівники відповідних податкових органів, їх заступники, керівники управлінь та відділів.

Виходячи з того, що постійно зростала кількість звернень громадян до Президента України, центральних і місцевих органів виконавчої влади, передусім зі скаргами на відсутність належного реагування на них з боку посадових осіб, значна частина цих звернень своєчасно не розглядалася або взагалі залишалася без розгляду, з метою наведення порядку у цій справі та відповідно до статті 102 Конституції України, Указом Президента

України від 19 березня 1997 р., № 241/97 "Про заходи щодо забезпечення конституційних прав громадян на звернення" надано доручення Міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, Раді міністрів Автономної Республіки Крим, обласним, Київській і Севастопольській міським, районним державним адміністраціям, органам місцевого самоврядування, підприємствам, установам і організаціям незалежно від форм власності про виправлення такої ситуації.

Для цього вони зобов'язувались забезпечити створення необхідних умов для реалізації конституційних прав громадян на письмове звернення або особистий прийом та обов'язкове одержання мотивованої відповіді на нього, а також неухильне виконання вимог Закону України "Про звернення громадян" щодо об'єктивної, всебічної і вчасної перевірки заяв і скарг, домагатися реального здійснення прийнятих по них рішень:

- виявляти та усувати причини, що породжують скарги громадян, вирішувати питання про відповідальність посадових осіб, з вини яких допущені порушення, бюрократизм і тяганина;

- аналізувати стан роботи із зверненнями громадян та інформувати про це населення, враховувати результати аналізу у практичній роботі;

- регулярно проводити особистий прийом посадовими особами громадян за місцем їх праці і проживання, затвердити графіки прийому;

- вивчати і відповідним чином реагувати на критичні звернення громадян, опубліковані у засобах масової інформації, а також на публікації та репортажі з питань стану розгляду звернень громадян, повідомляти редакції засобів масової інформації про вжиті по скаргах заходи.

Попереджено керівників, інших посадових осіб центральних органів виконавчої влади, Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київської і Севастопольської міських, районних державних адміністрацій про персональну відповідальність за стан розгляду звернень громадян та організацію їх особистого прийому, обов'язкове і своєчасне повідомлення заявників про результати перевірки їх заяв і скарг.

Про наслідки неналежної організації та виконання вимог вищезгаданого Указу Президента України та інших законодавчих і нормативно – правових актів, щодо належного вирішення проблем громадян, які звертаються до відповідних державних органів, ми бачимо на прикладі перевірки стану цієї роботи у Львівській області. Результати якої доведені у червні 2003 року до широкого кола громадськості нашої держави.

Законом України від 5 лютого 1998 р., № 83/98-ВР "Про внесення змін до Закону України "Про державну податкову службу в Україні" заступниками керівників відповідних рівнів органів ДПС України є відповідні керівники підрозділів податкової міліції (ст.20 цього закону). Дні та години прийому визначаються графіком, який затверджується керівником податкового органу (графік прийому вивішено на стенді загальної інформації в кож-

ному податковому органі). Керівник відповідного податкового органу (при його відсутності заступник керівника) під час особистого прийому відвідувачів розглядає питання по суті, надає відповідно до чинного законодавства мотивоване роз'яснення або письмову відповідь на вимогу чи за бажанням особи, що звернулася з пропозицією, заявою (скаргою) та забезпечує усунення помилок і порушень при їх наявності.

Виходячи з наведеного можна констатувати, що на вищому законодавчому рівні були визначені правові начала та механізм здійснення захисту прав платників податків в сфері податкових правовідносин.

Оскільки сфера оподаткування має свої особливості та властиві їй ознаки, що виділяють її серед інших галузей суспільних правовідносин, то лише з їх урахуванням повинна створюватися правова база регулювання податкових правовідносин, в тому числі на звернення щодо захисту прав платників податків. Такими основними нормативно-правовими актами є Закон України від 12 квітня 1990 р., № 509-ХІІ "Про державну податкову службу в Україні" з відповідними змінами та доповненнями, Закон України від 18 лютого 1997 р., № 77/97-ВР "Про систему оподаткування", Закон України від 5 лютого 1998 р., № 83/98-ВР "Про внесення змін до Закону України "Про державну податкову службу в Україні", Закон України від 21 грудня 2000 р., № 2181-ІІІ "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" та інші.

Безпосередньо порядок звернення громадян до органів державної податкової служби України, подання ними скарг (заяв) та порядок їх розгляду визначений наказом Державної податкової адміністрації України від 03.03.1998 р., № 93 із змінами та доповненнями внесеними наказом Державної податкової адміністрації України від 02.03.2001 р., № 82, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 15 березня 2001 р., за № 238/5426. Даним наказом було затверджено Положення "Про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби".

Згідно з пунктом 5.2 статті 5 Закону України від 21 грудня 2000 р., № 2181-ІІІ "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами", у випадку, якщо платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму податкового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству з питань оподаткування, або що виходить за межі його компетенції, встановленої законом, такий платник має право на оскарження такого рішення в адміністративному або судовому порядку.

Про застосування такого порядку звернення громадян із заявами до органів ДПС України та правила його здійснення надано додаткове роз'яснення у листі ДПА України від 24.07.2001 р., № 1857/6/25-0016 "Щодо розгляду скарг платників податків". Крім того, згідно даного закону платник податків має право на захист своїх май-

нових прав шляхом використання можливості щодо відстрочення чи розстрочення сплати суми податкового зобов'язання за своїм бажанням, якщо доведе його необхідність та настання позитивних зрушень при цьому. Даним законом також передбачена податкова порука (пункт 8.8 статті 8 цього закону). Вона характеризує ще одну сторону пом'якшення податкового тиску на платника податків.

Встановлено, що податковий орган зобов'язаний відмовитися від права податкової застави на активи платника податків, що має заборгованість по податкових зобов'язаннях і майно (активи) якого підлягають опису і внесенню або внесені до податкової застави у випадку, коли банк-резидент поручається за нього.

Господарська діяльність платників податків часто пов'язана з виконанням угод та боргових зобов'язань, в тому числі по податкових платежах. Навіть у найкритичнішій ситуації, коли платника податків визнано банкрутом, йому надана можливість щодо поновлення своєї платоспроможності (процедура санації), коли у рахунок погашення податкового боргу може провадитися продаж лише частини майна боржника, ліквідуватися збиткова частина виробництва (цех, дільниця) тощо.

Законом України від 30 червня 1999 р., № 784-ХІV "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" також передбачено відновлення платоспроможності платника-боржника шляхом укладення мирової угоди. Вона передбачає надання йому відстрочення або розстрочення боргу щодо продажу його активів – майна, цілісного виробничого майнового комплексу та іншого.

Лояльність до платника-боржника виражена також у нормах цього закону, коли банкрут має можливість на списання боргу за письмовою згодою кредиторів (процедура прощення – згода уповноважених кредиторів боржника). В такому разі податковий орган, який приймає участь у процесі провадження по процедурі банкрутства, зобов'язаний погодитись на таку процедуру.

Гуманний підхід введений до вирішення питання щодо погашення (списання) податкового боргу платником-боржником у разі його неспроможності погасити такий борг за недостатністю активів та з інших підстав, визначених законом, коли такий борг визнається безнадійним. В такому разі органи стягнення відкликають розрахункові документи, які передбачають стягнення пені, штрафних санкцій та безнадійного податкового боргу, списаних відповідним чином.

Наказом ДПА України від 14.03.2001 р., № 103, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 10.01.2002 року за № 16/6304, затверджено Порядок списання безнадійного податкового боргу платників податків. Встановлено, що органами, уповноваженими здійснювати процедуру списання безнадійного податкового боргу, є виключно податкові органи. Всі вищезазначені заходи правового забезпечення звернення платників податків щодо захисту своїх прав і законних інтересів свідчать про по-

стійне вдосконалення правової основи та покращання цієї роботи в органах ДПС.

Незважаючи на те, що у 2002 році до Головного управління апеляцій надійшло у 2,5 рази більше повторних скарг, ніж за 2001 рік, відсоток скасованих рішень значно менший, ніж у 2001 році (у 2002 році скасовано 11,6%, а у 2001 році - 15,2%), а заходи щодо поліпшення цієї роботи продовжувались.

Указом Президента України від 13 серпня 2002 р., № 700 "Про додаткові заходи щодо забезпечення реалізації громадянами конституційного права на звернення" було встановлено, що забезпечення всебічного розгляду звернень громадян, порушених у них проблем, оперативне їх вирішення, задоволення законних прав та інтересів громадян є на сучасному етапі одним із пріоритетних завдань органів державної влади та органів місцевого самоврядування, відповідальним обов'язком їх посадових і

службових осіб, фактором забезпечення суспільно-політичної та економічної стабільності в державі. Це, в першу чергу, стосується сфери податкових правовідносин, яка має значний вплив на стан регульованих нею взаємовідносин в економіці держави.

ЛІТЕРАТУРА

1. Ярош Л.В. Взаємодія приватного підприємця з податковими органами // Вісник податкової служби України. -2001. -№ 32/2000. -С.54.

2. Азаров М.Я. Розраховуємо на підтримку суспільства: партнерство – шлях з зустрічним рухом // Консультант. -2002. -№ 2. -С.2.

Надійшла до редколегії 25.06.2003

БИЛЕНЧУК П.Д., БОРИСОВА Л.В., ФОРОСТОВЕЦ В.А. ПРИОРИТЕТНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ПО ЗАЩИТЕ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ: ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И МИРОВОЙ ОПЫТ

Рассмотрен опыт и особенности отечественной и зарубежной практики по налоговой политике государства по защите прав налогоплательщиков.

BILENCIUK P.D., BORISOVA L.V., FOROSTOVETS V.A. PRIORITY DIRECTIONS OF THE FISCAL POLICY ON PROTECTION OF THE RIGHTS OF THE TAXPAYERS: DOMESTIC AND WORLD EXPERIENCE

The experience both features of domestic and foreign practice under the fiscal policy of the state on protection of the rights of the taxpayers is reviewed.

УДК 341.233.1(477)

Л.В. БОРЕЦЬ

Національна академія внутрішніх справ України

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Розглянуті питання удосконалення нормативно-правової бази державного фінансового контролю.

Організація й функціонування ефективної системи фінансового контролю – це обов'язковий і невід'ємний елемент державної фінансової політики країни.

Діяльність органів фінансового контролю регламентується юридичними нормами, закріпленими в законах і підзаконних актах. Юридичні норми, по яких будується і діє бюджетно-податкова система держави і місцевих органів самоврядування по складанню, розгляду, затвердженню й виконанню бюджетів, визначені в бюджетному праві як основному інституті фінансового права.

Фінансовий контроль здійснюється шляхом застосування науково обґрунтованих методів установами ступеня відповідності практики управління фінансовими ресурсами у всіх сферах виробництва й розподілу суспільного продукту задачам фінансової політики. Інститут

фінансового контролю являє собою складений елемент загальної структури контрольних органів держави й разом із тим виступає як найважливіша частина усієї фінансової системи країни. Тому удосконалення системи фінансового контролю повинно здійснюватися не автономно, а як ланка в загальній системі мір перебудови фінансового механізму. При цьому держава використовує фінансовий механізм як найважливіший засіб контролю за ефективним витрачанням державних коштів.

До головних задач державного фінансово-економічного контролю в Україні на сучасному етапі економічного розвитку держави відносяться:

- забезпечення дотримання діючого законодавства в галузі податкообкладання юридичних і фізичних осіб;
- правильність ведення бухгалтерського обліку у всіх