

## ПИТАННЯ ЛЕГІТИМНОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ ОПЕРАТИВНИХ ПЕРЕВІРОК І СУДОВЕ ОСКАРЖЕННЯ ЇХ РЕЗУЛЬТАТІВ

*Розглядаються проблемні питання українського законодавства, які стосуються здійснення податковими органами планових та позапланових перевірок суб'єктів господарювання в сфері обігу готівки й застосування реєстраторів розрахункових операцій. Приводиться практика розгляду спорів в даній сфері адміністративними судами й приводяться можливі способи вдосконалення чинного законодавства з метою більш детального регулювання здійснення контролюючими органами так званих «оперативних» перевірок.*

**Ключові слова:** *розрахунок готівкою, реєстратор розрахункових операцій, планова й позапланова перевірка, суб'єкт господарювання, адміністративне судочинство.*

*Рассматриваются проблемные вопросы украинского законодательства, которые касаются осуществления налоговыми органами плановых и внеплановых проверок субъектов хозяйствования в сфере оборота наличности и применения регистраторов расчетных операций. Приводится практика рассмотрения споров в данной сфере административными судами, а также возможные пути усовершенствования действующего законодательства с целью более детального регулирования осуществления контролирующими органами так называемых «оперативных» проверок.*

**Ключевые слова:** *расчет наличностью, регистратор расчетных операций, плановая и внеплановая проверка, субъект хозяйствования, административное судопроизводство.*

*This article contains problematic questions of Ukrainian legislative which concern performing by tax departments planned and off-schedule checks of the firms in sphere of cash circulation and using of registrars of settlement operations. This article also contains a practice of consideration of disputes in the given sphere and also the ways of improving of current legislative with the purpose of more accurate regulation of so-called "operative" checks which realizing by supervising bodies.*

**Key words:** *payment by a cash, the registrar of settlement operations, planned and off-schedule check, the subject of managing, administrative legal proceedings.*

На сьогоднішній день здійснення підприємницької діяльності в багатьох випадках пов'язане з обігом готівки й застосуванням розрахунку готівкою. За готівкові кошти торгують численна кількість підприємств і підприємців. Оскільки в сучасному українському законодавстві передбачено не так багато випадків, коли при розрахунках з покупцями реєстратори розрахункових операцій (далі – РРО) не застосовуються, отже, питання про правильність їхнього застосування здобуває для суб'єктів господарювання важливе значення.

Питання легітимності здійснення податковими органами оперативних перевірок, а також судове оскарження їхніх результатів недостатньо вивчено в юридичній науці й висвітлено в юридичній літературі. Тому метою написання статті є дослідження проблем правозастосовної діяльності в даній сфері шляхом аналізу нормативного матеріалу й матеріалів практики.

Згідно з статтею 1 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування й послуг» застосовувати РРО повинні всі юридичні особи (їхні філії, відділення, інші відокремлені підрозділи), а також фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, що здійснюють операції по розрахунках у готівковій або безготівковій (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів) формі при продажі товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг<sup>1</sup>. Вичерпний перелік реєстраторів розрахункових операцій визначається Державним реєстром РРО. Використання РРО, не передбаченого Державним реєстром не допускається.

Законом про РРО передбачений цілий ряд вимог до РРО. Зокрема, вони повинні бути зареєстровані, опломбовані й переведені у фіскальний режим роботи. Крім того, існує цілий ряд нормативних положень затверджених підзаконними актами, які вимагають неухильного дотримання. До них належать, наприклад, постановова КМУ від 18.02.2002 № 199, наказ ДПАУ від 01.12.2000 № 614, яким затверджені: Порядок реєстрації, опломбування й застосування реєстраторів розрахункових операцій за товари (послуги); Положення про форму та зміст розрахункових документів; Порядок реєстрації й ведення книг обліку розрахункових операцій і розрахункових книжок; Порядок подання звітності, пов'язаної із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій або використанням книг обліку розрахункових операцій (розрахункових книжок)<sup>2</sup>.

З огляду на те, що обсяг вимог, що застосовується до суб'єктів господарювання, які використовують РРО дуже великий і є досить непростим для його повного й своєчасного виконання – сфера використання РРО перебуває під пильною увагою контролюючих органів. Зокрема, органів державної податкової служби, які здійснюють свої контрольні повноваження шляхом проведення планових і позапланових перевірок.

Важливість їх проведення зумовлюється необхідністю запобігання приховуванню суб'єктами господарювання доходів від оподаткування, сприяє виведенню доходів з тіні та наповненню державного бюджету, за рахунок якого фінансуються державні соціальні програми, виплачуються заробітна плата працівникам бюджетної сфери, пенсії, інші соціальні виплати, забезпечується діяльність таких життєво важливих установ та закладів, як лікарень, установ освіти, дитячих садків<sup>3</sup>.

Результати проведення таких перевірок у багатьох випадках зумовлюють суперечки між платниками й перевіряючим органом, які найчастіше не закінчуються апеляційним оскарженням відповідно до Закону України №2181-III від 21.12.2000 р., а переносяться на розгляд судів адміністративної юрисдикції. При цьому, підприємства-позивачі у своїх заявах оскаржують не тільки висновки перевіряючих, що містяться в акті перевірки. Платниками ставиться під сумнів наявність у податкового органа обласного рівня (ДПА в АР Крим, обласні державні податкові адміністрації та податкові адміністрації у м. Києві та Севастополі) повноважень на проведення такої перевірки, оскаржується право податкових органів проводити планові перевірки в сфері контролю за використанням РРО без повідомлення платника за 10 днів до проведення перевірки, а також наявність підстав для проведення такої перевірки. Сучасне законодавство, що стосується правової регламентації проведення «оперативних» перевірок податкових органів є недосконалим у багатьох питаннях і залишає можливість для двоякого тлумачення судами його положень, тому судові спори вирішуються як на користь

підприємців, так і на користь органів державної влади. При цьому, суди виносять суперечливі за своїм змістом рішення, в багатьох випадках в абсолютно ідентичних ситуаціях. Іншими словами, у кожній конкретній ситуації оскарження суддя фактично одноосібно вирішує чи правомірні дії перевіряючих, та чи підлягають скасуванню результати перевірки.

Виходячи з цього, проблема законодавчого регламентування всіх основних умов для проведення планових і позапланових перевірок у сфері застосування РРО є актуальною сьогодні.

На теперішній час, це питання врегульоване двома законами, що мають істотні протиріччя в нормах, що стосуються проведення планових і позапланових перевірок. Такими законами є Закон України «Про державну податкову службу в Україні» та Закон України «Про застосування РРО в сфері торгівлі, громадського харчування й послуг». Крім того, спеціальний порядок проведення перевірок у сфері РРО, затверджений Державною податковою адміністрацією України так і залишається лише документом для внутрішнього користування, оскільки не зареєстрований у Міністерстві юстиції України<sup>4</sup>.

Як приклад судової практики вирішення адміністративного спору про визнання нечинними результатів перевірки й скасування рішення про застосування штрафних санкцій можна привести справу за позовом підприємства «А» до ДПІ в Приморському районі м. Одеси.

Рішення Господарського суду Одеської області обґрунтовується наступним: «Статтею 11-1 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» встановлено, що позаплановими вважаються також перевірки в рамках повноважень податкових органів, визначених законами України «Про застосування РРО в сфері торгівлі, громадського харчування й послуг».

Відповідно до статті 11-2 Закону України «Про державну податкову службу в Україні», посадові особи органу державної податкової служби вправі приступити до проведення планової або позапланової виїзної перевірки за наявності підстав для їх проведення, визначених цим та іншими законами України, і за умови надання платнику податків під розпис: направлення на перевірку, у якому вказуються дата його видачі, назва органу ДПС, мета, вид, підстави, дата початку й дата закінчення перевірки, посади, звання й прізвища посадових осіб органу ДПС, які проводитимуть перевірку. Направлення на перевірку є дійсним за умови наявності підпису керівника органу державної податкової служби, скріпленого печаткою органу державної податкової служби; копії наказу керівника податкового органу про проведення позапланової виїзної перевірки, у якому вказуються підстави для проведення позапланової виїзної перевірки, дата її початку й дата закінчення<sup>5</sup>.

У порушення зазначеної норми фахівцями ДПА в Одеській області до проведення перевірки не була надана позивачеві під розписку копія наказу про проведення позапланової виїзної перевірки. До суду зазначений наказ також не був наданий.

У засіданні суду представник відповідача пояснив, що проведена ДПА в Одеській області перевірка позивача була передбачена в плані-графіку проведення перевірок відділом оперативного контролю управління контролюючо-перевірочної роботи ДПА в Одеській області на грудень 2006 року, що підтверджується копією плану-графіку проведення перевірок, тому наказ на проведення перевірки не складався.

Виходячи з цього, плановою вважається перевірка, що передбачена в планах роботи податкового органу, ДПА в Одеській області була проведена планова перевірка позивача. Однак, відповідач не надав доказів повідомлення позивача про дату початку й закінчення перевірки за десять днів до дня проведення перевірки, як цього вимагає чинне законодавство. Оскільки право податкового органу на проведення планової виїзної перевірки платника податків надається тільки в тому випадку, коли податковий орган не пізніше чим за десять днів до дня проведення перевірки направив суб'єктові підприємницької діяльності письмове повідомлення із вказівкою дати початку й закінчення перевірки, позов підлягає задоволенню».

В іншій судовій справі підстави для задоволення позову платника інші. Так, у рішенні Господарського суду Одеської області по справі за позовом підприємства «Б» до ДПП у Приморському районі м. Одеси вказується наступне: «Відповідно до частини 2 статті 19 Конституції України органи державної влади й органи місцевого самоврядування, їхні посадові особи зобов'язані діяти лише на підставах, в рамках повноважень і у засіб, передбачений Конституцією й законами України.

Статтею 9 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» визначені функції державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві й Севастополі й державних податкових інспекціях у містах з районним поділом (крім міст Києва й Севастополя). Зазначені податкові органи, до яких відноситься й ДПА в Дніпропетровській області виконують функції, передбачені статтею 8 цього Закону (функції ДПАУ) з відповідними обмеженнями й виконують ті ж самі функції, що й ДПП в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонних й об'єднаних ДПП, якщо вони безпосередньо здійснюють контроль за платниками податків, інших платежів. Доказів того, що ДПА в Дніпропетровській області здійснює безпосередній (варто розуміти – не через інший орган ДПС) контроль за сплатою податків, інших платежів Дніпропетровською філією підприємства «Б» відповідачем не надано.

Оскільки Дніпропетровська філія підприємства «Б» зареєстрована як платник податків у ДПП в Бабушкінському районі м. Дніпропетровська, тому саме цей податковий орган ДПС уповноважений здійснювати контроль за дотриманням податкового й іншого законодавства з боку платника. ДПП в Бабушкінському районі м. Дніпропетровська, що має право проводити перевірки підприємств, зареєстрованих у цьому органі ДПС, не надавала напрямку на перевірку Дніпропетровської філії підприємства «Б» працівникам ДПА в Дніпропетровській області. За таких обставин перевіряючи не мали права здійснювати перевірку філії позивача»<sup>6</sup>.

У той же час існує й практика розгляду подібних справ на користь податкових органів. Як приклад можна привести справу за позовом підприємства «В» до ДПП в Приморському районі м. Одеси, яка розглядалась в Одеському окружному адміністративному суді. В судовому рішенні суддя посилається на наступне: «Відповідно до приписів частини 2 статті 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні», органи державної податкової служби у випадках, в рамках компетенції й у порядку, встановлених законами України, мають право здійснювати контроль за дотриманням порядку проведення розрахунків готівкою за товари (послуги) у встановленому законом порядку. Статтями 15 і 16 Закону України «Про застосування РРО в сфері торгівлі, громадського харчування й послуг» визначено, що контроль за дотриманням суб'єктами підприємницької діяльності порядку проведення розрахунків за товари (послуги), здійснюють органи ДПС України шляхом проведення планових і позапланових перевірок.

Перевірку Херсонської філії підприємства «В» здійснили співробітники ДПА в Херсонській області на підставі п.2 статті 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні»<sup>7</sup>.

В адміністративному позові й у судовому засіданні представник позивача, посилаючись на статті 8,9,10 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» звертав увагу суду на обставини, що працівники ДПА в Херсонській області не мали права здійснювати перевірку Херсонської філії підприємства «В», тому що воно зареєстровано й знаходиться на обліку, як суб'єкт господарювання в ДПІ м. Херсона й саме цей податковий орган має право здійснювати контроль за дотриманням порядку проведення розрахунків готівкою за товари (послуги).

Суд не погодився з висновками представника позивача, оскільки частиною 1 пункту 1 абзацу 2 статті 8 Закону України «Про державну податкову службу в Україні», визначено, що однією з функцій Державної податкової адміністрації України є контроль за дотриманням порядку проведення розрахунків готівкою за товари (послуги) у встановленому законом порядку. Відповідно до частини 1 статті 9 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» державні податкові адміністрації в областях, виконують функції, передбачені статтею 8 цього Закону, крім функцій, зазначених у пунктах 2, 3, 8, 11, 12, 13, 16, а також 15 ці статті.

Таким чином, дії перевіряючих ДПА в Херсонській області по проведенню перевірки Херсонської філії підприємства «В» є правомірними.

Вищезазначені приклади свідчать про необхідність внесення змін як у чинні Закони, що стосуються проведення перевірок у сфері РРО, так і розробки окремого Порядку проведення таких перевірок, оскільки на теперішній час правові позиції представників бізнесу й представників податкових органів не є тотожними в питанні, який саме нормативний акт регулює порядок проведення перевірок у сфері РРО. Так, відповідно до пункту 1 статті 11 Закону України «Про державну податкову службу» органи ДПС мають право здійснювати на підприємствах, організаціях і установах різного роду перевірки. У той же час частина друга даного пункту статті 11 Закону прямо вказує, що періодичність таких перевірок встановлюється відповідно до вимог законодавства. Таким чином, норми даної статті є тими, що відсилають до іншого правового акту, тобто право податкових органів проводити перевірки обмежується процедурою таких перевірок, встановленою законодавством. На думку платників, таким нормативним актом, до якого відсилає вказана норма і є Указ Президента України від 23 липня 1998 року «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності», що регулює порядок і процедуру здійснення планових і позапланових перевірок органами Державної податкової служби<sup>8</sup>.

Представники податкових органів вважають, що посилення суб'єктів господарської діяльності на даний Указ не мають ніякої чинності, оскільки, положення цього акту не застосовуються до даного виду перевірок, тому що він стосується перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства, а не перевірки правильності використання реєстратора розрахункових операцій<sup>9</sup>.

Таким чином, можна окреслити ряд проблем, які вимагають законодавчого врегулювання. По-перше, це питання суперечливості норм Законів України «Про державну податкову службу в Україні» і «Про застосування РРО в сфері торгівлі, громадського харчування й послуг». Необхідність змін стосується лише питання закріплення у статті 11-1 цього Закону права органів ДПС проводити планові й позапланові перевірки в сфері РРО. Наприклад, замість існуючої редакції цієї

норми встановити таку: «Органи державної податкової служби можуть також проводити планові й позапланові перевірки в рамках повноважень, передбачених Законами України «Про застосування РРО в сфері торгівлі, громадського харчування й послуг»...». По-друге, існує необхідність встановити в яких випадках має проводитись планова перевірка в сфері РРО, а в яких – позапланова. При цьому, встановити періодичність планових перевірок, а для проведення позапланових перевірок затвердити перелік підстав для їхнього проведення з урахуванням специфіки (тобто, окремо встановити підстави для проведення «оперативних» перевірок, що будуть відрізнятися від підстав для проведення позапланових перевірок фінансово-господарської діяльності, встановлених у статті 11-1 Закону України «Про державну податкову службу в Україні»). По-третє, встановити, які документи необхідні для допуску посадових осіб органів ДПС до проведення перевірки. Наприклад, для проведення планової перевірки в сфері РРО платникові надається копія документа, який свідчить про те, що підприємство включене до плану-графіку проведення перевірок осіб, що використовують реєстратори розрахункових операцій, направлення на перевірку з усіма необхідними реквізитами, а також посвідчення перевіряючих (а при позаплановій перевірці – копію наказу органа ДПС про проведення перевірки, в якому зазначені підстави й строки її проведення, направлення на перевірку й посвідчення перевіряючих). По-четверте, важливим питанням залишається й затвердження норми закону, відповідно до якої при проведенні планової «оперативної» перевірки повідомлення платникові про проведення такої перевірки за десять днів до її проведення не надсилається. Специфіка перевірок передбачає, що така перевірка проводиться зненацька, суб'єкт господарювання не очікує її проведення, а повідомлення про її проведення дасть можливість платникові підготуватись й «правильно» вести розрахунки безпосередньо в день перевірки, а інший час – безкарно порушувати вимоги законодавства, що стосується здійснення розрахунків готівкою в господарській діяльності. По-п'яте, необхідно вирішити питання про наявність повноважень на проведення перевірок у сфері РРО не тільки податкових органів, у яких зареєстровані юридичні особи, їхні філії й представництва, а також фізичні особи – підприємці, але й вищестоящий податковий орган цього регіону. Наприклад, ДПА в Одеській області повинно мати повноваження на здійснення оперативних перевірок на підприємствах, зареєстрованих в органах ДПС Одеської області, підзвітних і підконтрольних обласній податковій адміністрації. По-шосте, логічним і послідовним було б встановлення в законодавстві України положення, відповідно до якого Порядок проведення перевірок осіб, що використовують реєстратори розрахункових операцій, розрахункові книжки або книги обліку розрахункових операцій затверджується державною податковою адміністрацією України, оскільки це питання безпосередньо стосується діяльності податкових органів. Введення такого Порядку, зареєстрованого у Міністерстві юстиції України, зумовить вирішення багатьох спірних питань, що стосуються здійснення перевірок в сфері РРО в практичній діяльності, прав і обов'язків перевіряючих і осіб, що перевіряються, а також дозволить знизити кількість судових спорів у цьому напрямі.

1. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування й послуг» від 06.07.1995р. №265/95-ВР (із змінами й доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – № 28. – С. 205. 2. Даниленко А. «Торгум за наличність» / – Електронний ресурс. – Режим доступа: <http://dou>

blerecord.ubp.com.ua/Torguem\_za\_nalichnost.html **3.** Інформація за матеріалами перевірок відділу оперативного контролю ДПА у Харківській області / Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.dpa.kharkov.ua/page1.php?topic=2007/02/nov1302>

**4.** Корниюк О. «РРО зафіскаліває» / Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=1904>

**5.** Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 24.12.1990р. №509-ХІІ (із змінами та доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 6. – С. 37.

**6.** Матеріали судової практики господарського суду Одеської області за 2006-2007 рік.

**7.** Матеріали судової практики Одеського окружного адміністративного суду за 2007-2008 рік.

**8.** Указ Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.2008р. №817/98 // Офіційний вісник України. –1998. – № 30. – Ст. 2.

**9.** Сичеславский И. «Регистрационные проверки» / Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.pravo.ua/article.php?id=10003936>;