

## **ПРАВОВІ ПРИНЦИПИ ПРОВЕДЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК**

Організація ефективного здійснення закріплених в законодавстві специфічних, властивих органам виконавчої влади, до яких відноситься і Державна податкова адміністрація та державні податкові адміністрації в областях і державні податкові інспекції в районах, функцій і задач потребує безумовного забезпечення пріоритету захисту та дотримання законних прав і інтересів громадян і організацій при здійсненні цих функцій. Ця вимога прямо закріплена в ст.ст. 3 і 19 Конституції України [1] щодо обов'язків держави, всіх її органів і посадових осіб захищати права і свободи людини, які визначають зміст і спрямованість діяльності держави, та діяти лише на підставі, і в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. У той же час, при здійсненні цих завдань, повинна досягатися максимальна ефективність і результативність діяльності, реалізація інтересів держави. Цю ж задачу повинні вирішувати і законодавчі органи при регулюванні діяльності органів державної влади і посадових осіб, і органи судової влади. Істотну роль у реалізації цього завдання можуть виконати правові принципи.

При виборі теми дослідження у цій статті враховувався і ступінь розробленості проблеми. Зазначимо, що дослідженню сутності принципів права взагалі, і принципів оподаткування, зокрема, в науковій літературі присвячено чимало робіт, серед найбільш вагомих можна виділити праці А. В. Бризгаліна, М. А. Вороніної, В. М. Горшенєва, А. М. Колодія, Г. М. Муромцева, О. А. Ногіної, М. А. Сувоврова, О. В. Шоріної, М. В. Цвіка, Л. С. Явич та інших, що, безумовно, свідчить про важливість досліджуваної проблеми.

Метою нашої статті є дослідження правових принципів проведення податкових перевірок та виділення основних їх груп.

У науковій літературі принципи характеризують як загальні вимоги до суспільних відносин і їх учасників, а також як вихідні керівні засади, відправні установлення, що виражають сутність права та випливають з ідей справедливості й свободи, а також визначають загальну спрямованість і найістотніші риси правової системи [2, с.193].

Приєднуючись до вказаної позиції та виходячи із завдань, поставлених у цьому дослідженні, розглянемо основні властивості принципів проведення податкових перевірок як основної форми реалізації податкового контролю без детального їх висвітлення у зв'язку з обмеженістю формату статті.

У спеціальній літературі правові принципи звичайно класифікуються на декілька груп за різними підставами. Аналізуючи принципи контролю у сфері оподаткування, О. А. Ногіна відзначає наявність і виділяє декілька різних груп принципів контрольної діяльності, що свого часу відзначали О. В. Шоріна, В. М. Горшенєв, А. В. Бризгалін та інші автори [3, с.69]. Під принципами податкового контролю вона розуміє базові правові положення, які визначають організацію та ефективне здійснення податкового контролю, якими повинні керуватися суб'єкти податкового контролю при здійсненні ними контрольних заходів в сфері оподаткування загальнонормативні орієнтири, основи контрольної діяльності уповноважених органів. Ми поділяємо її позицію про обґрунтованість виділення трьох груп принципів податкового контролю: загальноправових принципів, принципів контролю і спеціально-правових принципів податкового права [3, с.69].

Принципи побудови системи оподаткування в українському законодавстві закріплені у ст.3 Закону України «Про систему оподаткування» [4]. Незважаючи на відсутність закріплення на законодавчому рівні принципів проведення податкових перевірок, вони, на нашу думку, також утворюють систему взаємопов'язаних груп принципів. Своєрідним орієнтиром в регулюванні податкових перевірок є Лімська декларація керівних принципів контролю [5], прийнята в 1977 р. на IX Конгресі Міжнародної організації найвищих контрольних органів (INTOSAI).

Взявши за основу класифікацію принципів проведення податкових перевірок, запропоновану О. А. Ногіною та М. А. Суворовим [6, с.29–39], та її підтримуючи, розглянемо основні їх положення, спираючись на чинне законодавство України.

Однією з груп принципів проведення податкових перевірок можна виділити загальноправові, що пронизують всю правову систему України, і, безумовно, повинні бути притаманні і нормативному регулюванню податкових перевірок. До цієї групи принципів можна віднести наступні:

1. *Принцип законності.* У загальному плані принцип законності фіксує необхідність суворого дотримання вимог законів і заснованих на них положень інших правових актів всіма суб'єктами права. Перш за все, вимоги цього принципу випливають із змісту ст.1 Конституції України, що визначила Україну як правову державу, і ч.2 ст.19, яка закріпила, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [1]. У відносинах, що виникають при проведенні податкових перевірок, принцип законності проявляється у тому, що права, обов'язки, відповідальність платників податків та податкових органів встановлюються виключно законами України, а саме, Законом України «Про систему оподаткування» [4], та Законом України «Про державну податкову службу в Україні» [7]. Саме принцип законності вимагає обов'язкової вказівки в акті перевірки на ті конкретні норми законодавства, що порушені платником податків.

2. *Принцип юридичної рівності.* Вказаний принцип виражається в рівності правового становища всіх перед законом, наявності рівних загальногромадянських прав і обов'язків, рівному захисті перед судом незалежно від національної, статевої, релігійної прилежності, походження, місця мешкання, посадового стану та інших обставин [2, с.196]. Він знаходить своє закріплення в ст.24 Конституції України, яка встановлює рівність всіх перед законом. Отже, відповідно до конституційно-правового принципу юридичної рівності при ухваленні нормативних актів, які регулюють порядок здійснення контролюючими органами своєї діяльності у сфері оподаткування [8], не можуть встановлюватися будь-які особливі умови здійснення контрольних заходів залежно від таких підстав як форма власності, організаційно-правова форма, громадянство індивідуального підприємця і т.п. (зокрема, триваліші строки проведення податкових перевірок або частіше проведення перевірок і т.д.)

3. *Принцип пріоритету захисту прав і інтересів платників податків.* Конституція України визнає людину, її права і свободи та їх гарантії найвищою соціальною цінністю та такими, що ви-

значають зміст і спрямованість діяльності держава (ст.3). У законодавчій і правозастосовчій діяльності будь-яких органів і посадових осіб їх пріоритетність повинна визнаватися, дотримуватися і захищатися як конституційний обов'язок держави. Оскільки права і свободи людини і громадянина є безпосередньо діючими, саме вони, в першу чергу, повинні визначати значення, зміст і застосування законів всіма органами держави, а органи правосуддя зобов'язані гарантувати пріоритетність реалізації і захисту законних інтересів, прав і свобод людини в діяльності органів всіх гілок влади (ст.3 в системному зв'язку із ст.55 Конституції України). Такий юридичний зміст конституційно-правового принципу пріоритетності захисту законних прав і інтересів людини і громадянина. Щодо податкових перевірок вимоги даного принципу проявляються у тому, що при їх проведенні доступ посадових осіб державних податкових органів до обстеження можливий лише стосовно тих приміщень, які використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, і тільки на підставі направлення на перевірку та копії наказу керівника податкового органу про проведення позапланової виїзної перевірки із зазначенням підстав, визначених законами України [4, 7]. Пріоритетність захисту прав платників податків гарантується на будь-якому етапі розвитку податкових відносин, у тому числі і при проведенні заходів податкового контролю у формі податкових перевірок. Контрольовані суб'єкти можуть оскаржити рішення, дії або бездіяльність органів державної податкової служби та їх посадових осіб у встановленому законом порядку до суду або вищестоящого податкового органу на будь-якій стадії здійснення перевіркової діяльності. Даний принцип проявляється також у тому, що притягнення до адміністративної відповідальності за порушення порядку ведення податкового обліку, неподання або не своєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), виконання законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби можливе тільки на підставі постанови суду. При розгляді спорів і прийнятті постанов суд як незалежний компетентний орган, зобов'язаний діяти на основі суворого додержання законності [10]. Крім того, принцип пріоритету захисту прав і інтересів платників податків законодавчо закріплено також у тому, що у разі коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків [8].

4. *Принцип гласності.* Забезпечення відкритості і доступності діяльності державних органів для всіх зацікавлених організацій і громадян, а також можливості отримання ними інформації у встановленому законом порядку - основні вимоги цього принципу. Перш за все, йдеться про право вільно збирати, зберігати, використовувати і поширювати інформацію будь-яким законним способом (ст.34 Конституції України). По-друге, принцип гласності проявляється в обов'язку держави офіційно публікувати закони. Закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов'язки громадян, мають бути доведені до відома населення у порядку, встановленому законом. Закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов'язки громадян, не доведені до відома населення у порядку, встановленому законом, є нечинними. (ст.57 Конституції України). Крім того, нормативно-правові акти, які видаються міністерствами, іншими органами виконавчої влади, органами господарського управління та контролю і які зачіпають права, свободи й законні інтереси громадян підлягають державній реєстрації [9]. У сфері оподаткування та, зокрема, податкового контролю, принцип гласності реалізується, зокрема, в двох основних вимогах: 1) офіційної публікації актів законодавства про податки і збори (обов'язкові платежі); 2) виконання податковими органами своїх обов'язків по інформуванню платників податків про діючі податки і збори (обов'язкові платежі) і надання роз'яснень норм законодавства, які стосуються усіх аспектів оподаткування окремим податком, збором (обов'язковим платежем) у спосіб, доступний для ознайомлення з ними більшості їх платників, зокрема, при введенні нового податку, збору (обов'язкового платежу) або прийнятті змін до порядку справляння існуючих центральний (керівний) орган контролюючого органу зобов'язаний роз'яснити їх платникам особливості такого справляння [8].

5. *Принцип відповідальності* полягає у тому, що до особи, яка здійснила правопорушення, застосовуються заходи правової відповідальності. Він є юридично значущим для регулювання і правозастосування у сфері контрольної діяльності, оскільки саме в ході податкового контролю відбувається встановлення і документальна фіксація фактів правопорушень в документах податкового контролю. У сфері податкового контролю вимоги даного принципу відображаються в двох видах відповідальності: 1) відповідальності платників податків, податкових агентів, та інших осіб, що беруть участь в податковій перевірці [4, 8, 10]; 2) відповідальності податкового органу та його посадових осіб, що проводять перевірки [7, 11, 12, 13]. У рамках цього принципу встановлюються відносини відповідальної взаємозалежності сторін податкових правовідносин – державного органу (його посадових осіб) і платника

податків. Реалізація його вимог сприяє виконанню зазначеної нами раніше двоєдиної задачі організації ефективного здійснення закріплених в законодавстві специфічних, властивих податковим органам функцій і задач і забезпечення в ході податкових перевірок пріоритету захисту і дотримання законних прав і інтересів громадян і організацій.

Наступну групу принципів проведення податкових перевірок можуть складати спеціальні принципи контролю, до яких можна віднести такі:

1. Принцип незалежності. У ст.5 Лімської декларації керівних принципів контролю записано, що контрольні органи можуть виконувати покладені задачі об'єктивно і ефективно тільки у тому випадку, коли вони незалежні від організацій, що перевіряються ними, і захищені від стороннього впливу. Хоча державні органи не можуть бути абсолютно незалежні, оскільки є частиною апарату держави в цілому, найвищий контрольний орган повинен володіти забезпеченою функціональною і організаційною незалежністю, необхідною для виконання покладених на нього завдань. Важливими складовими незалежності є фінансова незалежність контрольного органу і незалежність його членів [5]. На сьогодні податкова служба України функціонує самостійно й підпорядковується Кабінету Міністрів України [14]. Правовий статус податкових органів дозволяє виділити їх як автономну частину державного апарату, що обумовлює їх відповідну функціональну структуру, територіальну організацію, законодавчо встановлені методи і форми діяльності, певну компетенцію. Податкові інспекції в районах та містах не залежать від інших інститутів виконавчої влади на місцях, але з деяких питань (наприклад, при постановці на податковий облік платників податків, реєстрації підприємницької діяльності) працюють в тісній взаємодії з ними. Організаційно-правовою основою дії принципу незалежності служить та обставина, що платники податків і інші зобов'язані особи знаходяться з податковими органами як владним суб'єктом лише у відносинах функціональної залежності і організаційно йому не підконтрольні.

2. Принцип планомірності. Згідно з цим принципом будь-яка контрольна діяльність, для якої характерні циклічність і постадійне здійснення, завжди повинна бути ретельно підготовлена, а конкретні дії по проведенню контролю мають бути чітко визначені строками їх здійснення. Принцип планування заходів податкового контролю у формі податкових перевірок передбачає проведення попередньої підготовки і складання графіка проведення заходів податкового контролю, встановлення чіткого переліку належних перевірки об'єктів контролю і визначення черговості про-

ведення податкових перевірок відносно організацій і індивідуальних підприємців [23].

3. Принцип регулярності (систематичності) контролю. Оскільки функціонування об'єктів контролю циклічне за своєю природою, то контрольна діяльність згідно з вимогами даного принципу, повинна носити циклічний характер, і здійснення окремих контрольних дій (процедур) з необхідністю повинне повторюватися через певні проміжки часу. По суті вимоги цього спеціального принципу є наслідком більш загальної закономірності відповідності суб'єкта управління своєму об'єкту [16, с.26–34]. Законодавчо встановлюється періодичність проведення заходів податкового контролю.

4. Принцип об'єктивності і достовірності. Вимоги об'єктивності і достовірності знаходять своє відображення в Інструкції про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби [17], а також в Порядку оформлення результатів невиїзних документальних, виїзних планових та позапланових перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства [18], в яких закріплено, що виявлені у ході перевірки факти порушень норм податкового, валютного та іншого законодавства викладаються в акті чітко, об'єктивно та в повній мірі, із посиланням на первинні документи, які зафіксовані в бухгалтерському та податковому обліку, що підтверджують наявність зазначених фактів. Не допускається відображення в акті перевірки необґрунтованих даних, а також суб'єктивних припущень перевіряючих, що не мають підтверджених доказів.

5. Принцип документального оформлення результатів контролю знаходить своє вираження в тому, що в ході здійснення податкових перевірок всі виявлені факти порушень податкового, валютного та іншого законодавства повинні фіксуватися в документах встановленої форми (актах, протоколах, довідках), після чого результати податкової перевірки стають носіями доказової інформації і набувають юридичного значення. Законодавством пред'являються особливі вимоги до документального оформлення результатів податкових перевірок [18].

6. Принцип взаємодії і обміну інформацією з іншими державними органами. Часто для реалізації результатів контрольної діяльності, особливо в тих випадках, коли виявлені порушення законодавства, контролюючим органам необхідно звертатися до інших державних органів, які мають відповідні повноваження по застосуванню заходів відповідальності. Крім того, контрольна інформація має важливе значення для законодавчих і виконавчих органів в плані подальшого вдосконалення правового регулювання. При виявленні даних, що вказують наявність ознак складу злочинів, безпосередньо не пов'язаних із несплатою податків та не

підслідних слідчим податкової міліції, вони надсилаються за належністю відповідно до Порядку подання Головним контрольно-ревізійним управлінням України, Державною податковою адміністрацією України та Рахунковою палатою матеріалів перевірок і ревізій про виявлені правопорушення до органів прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки і податкової міліції від 10.04.2001 р., затвердженого керівниками відповідних міністерств та відомств, для вирішення питання згідно з чинним законодавством [19]. Вимоги принципу взаємодії податкових органів з іншими уповноваженими органами полягають не стільки в необхідності передачі відомостей про здійснення порушень, скільки в акумуляції в податкових органах інформації про платників податків, податкових агентів, банків і про інших зобов'язаних осіб, яка необхідна для здійснення податковими органами своїх функцій. Наявність такої інформації дозволяє зробити податковий контроль більш оперативним і ефективним, однак, дотримуючись при цьому режиму податкової таємниці.

І, нарешті, до третьої групи принципів організації податкових перевірок можна віднести спеціально-правові принципи податкового права.

1. Принцип загальності податкового контролю. Цей принцип витікає із закріпленого в ст.67 Конституції, ст.3 Закону України «Про систему оподаткування» принципу загальності оподаткування, а також рівності та недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, що полягає в забезпеченні однакового підходу до суб'єктів господарювання при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) саме шляхом проведення податкової перевірки.

2. Принцип єдності податкового контролю. Принцип єдності податкової політики і системи податків передбачає одноманітне здійснення податкового контролю на всій території України, єдності форм, методів і порядку проведення податкових перевірок, що проводяться на всій території України.

3. Принцип територіальності податкового контролю виражається у тому, що здебільшого податкові перевірки здійснюються тим податковим органом, в якому платник податків перебуває на обліку. Вимоги цього принципу обмежують можливість багаторазових перевірок, з іншого боку, обмеження, що визначаються принципом територіальності, створюють передумови для здійснення вимог інших принципів, наприклад, принципу регулярності (систематичності) контролю.

4. Принцип обмеження сфери податкового контролю тільки питаннями виконання особою обов'язків, передбачених податковим законодавством знаходить своє відображення у тому, що, наприклад, при здійсненні податкових перевірок податкові органи



не мають права вилучати у суб'єктів господарської діяльності документи, що не підтверджують факти порушення законів про оподаткування [4].

5. Презумпція сумнінності платників податків, податкових агентів, платників зборів і інших зобов'язаних осіб. При здійсненні контрольних заходів посадові особи податкових органів зобов'язані виходити з презумпції сумнінності особи, що перевіряється ними, і належного виконання нею своїх обов'язків, доки у встановленому законом порядку не буде доведено зворотнє. Законодавством чітко визначено, що у разі коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення як на користь платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків [8]. Крім цього, цей принцип знаходить своє вираження також у наданні платнику податків (але тільки за його згодою) під час проведення адміністративної апеляційної процедури компромісного рішення спору, яке полягає у задоволенні частини скарги платника податків під зобов'язання останнього погодитися з рештою податкових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом [8].

6. Принцип дотримання податкової таємниці. Податкове законодавство встановлює вимогу дотримання спеціального режиму доступу до відомостей про платника податків, отриманих посадовими особами уповноважених контролюючих органів. Конституційне закріплення цього принципу виражається в тому, що не допускається збирання, зберігання, використання та поширення конфіденційної інформації про особу без її згоди, крім випадків, визначених законом, і лише в інтересах національної безпеки, економічного добробуту та прав людини (ст.32 Конституції України) [1]. Чинне законодавство не містить визначення такого поняття як «податкова таємниця», тому для реалізації даного принципу, на нашу думку, слід використовувати Перелік конфіденційної інформації, що є власністю держави і якій надається гриф обмеження доступу «Для службового користування», який розробляється Державною податковою адміністрацією України [20].

7. Принцип відшкодування збитків, завданих неправомірними діями посадових осіб при проведенні податкових перевірок, гарантується правом платника податків звернутися до суду із заявою про відшкодування матеріальної та моральної шкоди у разі заподіяння шкоди внаслідок порушення працівниками органів державної податкової служби прав платників податків, а також вимог щодо проведення перевірок, а збитки, завдані неправомірними діями

посадових осіб органів державної податкової служби, підлягають відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету [7].

Не заперечуючи існування запропонованих у літературі трьох груп принципів податкового контролю, виходячи із раніше визначеної двоєдиної задачі проведення податкових перевірок, розглянуті нами вище правові принципи проведення податкової перевірки умовно можна поділити на дві групи. Першу групу повинні складати принципи, покликані забезпечити пріоритет захисту прав і законних інтересів платників податків. У другу групу повинні включатися принципи, що забезпечують раціональність і ефективність податкових перевірок. Запропонована класифікація, як і будь-яка інша, є певною мірою умовною. Так, наприклад, принципи відповідальності, загальності податкового контролю можуть бути в рівній мірі віднесені як до першої, так і до другої групи принципів, оскільки, з одного боку, сприяють підвищенню раціональності і ефективності податкових перевірок, а, з іншого, забезпеченню прав і законних інтересів платників податків.

Група принципів, покликаних забезпечити пріоритет захисту прав і законних інтересів платників податків, на нашу думку, повинна включати в себе наступні принципи: 1) принцип законності; 2) принцип юридичної рівності; 3) принцип пріоритету захисту прав і інтересів платників податків; 4) принцип гласності; 5) принцип дотримання податкової таємниці; 6) принцип відшкодування збитків, завданих неправомірними діями посадових осіб при проведенні податкових перевірок; 7) презумпція сумнінності платників податків, податкових агентів, платників зборів і інших зобов'язаних осіб.

До групи принципів, що забезпечують раціональність і ефективність податкових перевірок, слід віднести інші принципи: 1) принцип відповідальності; 2) принцип незалежності; 3) принцип об'єктивності і достовірності; 4) принцип загальності податкового контролю; 5) принцип єдності податкового контролю; 6) принцип територіальності податкового контролю; 7) принцип планомірності; 8) принцип регулярності (систематичності) контролю; 9) принцип документального оформлення результатів контролю; 10) принцип взаємодії і обміну інформацією з іншими державними органами; 11) принцип обмеження сфери податкового контролю тільки питаннями виконання особою обов'язків, передбачених податковим законодавством.

**Список літератури:** 1. Конституція України // ВВРУ. 1996. № 30. Ст. 141. 2. Загальна теорія держави і права: Підручник для студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів/ М.В.Цвік, В.Д.Ткаченко, Л.Л.Богачова та ін.; За ред.М.В. Цвіка, В.Д. Ткаченка, О.В.Петришина. Х., 2002. 3. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб., 2002. 4.Закон України «Про систему оподаткування» № 1251-ХІІ від 25.06.91 // ВВРУ. 1991. № 39. Ст. 510. 5. Лимская декларация, принята X Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) //Президентский

контроль. 1994. №1. 6. Правовые принципы проведения проверок: понятие, виды, содержание/ М.А. Суворов//Академ. юрид. журнал. 2003. №1. 7. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 р. №509-ХІІ // ВВР УРСР. 1991. № 6. Ст.37. 8. Закон України від 21.12.2000 року № 2181-ІІІ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»// Офіційний вісник України. 2001. №7. Ст.259. 9. Указ Президента України «Про державну реєстрацію нормативно-правових актів міністерств та інших органів виконавчої влади» від 3.10.1992 р. №493/92 //Урядовий кур'єр. 1992. №42–43. 10. Кодекс України про адміністративні правопорушення (в редакції Закону України №2857 від 15.02.1992 р. //ВВРУ. 1992. №6. Ст.35. 11. Закон України від 05.10.1995 року № 356/95-ВР «Про боротьбу з корупцією»//ВВР України. 1995. №34. Ст.266. 12. Кримінальний кодекс України //Відомості Верховної Ради України. 2001. № 25–26. Ст.131. 13. Закон України «Про державну службу» //ВВРУ. 1993. №52. Ст.490. 14. Про загальне положення про міністерство, інший центральний орган державної виконавчої влади України: Указ Президента України № 179/96 від 12.03.96 // Урядовий кур'єр. 1996. № 58–59. 15. Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення документальних перевірок суб'єктів господарювання, затверджені наказом Державної податкової адміністрації України від 11 жовтня 2005 року № 441//Вісник податкової служби України. 2005. №10. Ст.39. 16. Атаманчук Г.В. Государственное управление (организационно-функциональные вопросы): Учеб. пособие. М., 2000. 17. Інструкція про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби, затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 17 березня 2001 р. №110 та зареєстрована в Міністерстві юстиції України 23 березня 2001 р. за № 268/5459//Офіційний вісник України. 2001. №13. Ст.578. 18. Порядок оформлення результатів невізних документальних, виїзних планових та позапланових перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 10 серпня 2005 р. № 327 та зареєстрований в Міністерстві юстиції України 25 серпня 2005 р. за №925/11205//Офіційний вісник України. 2005. №35. Ст.2143. 19. Порядок подання Головним контрольно-ревізійним управлінням України, Державною податковою адміністрацією України та Рахунковою палатою матеріалів перевірок і ревізій про виявлені правопорушення до органів прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки і податкової міліції від 10.04.2001 р., затвердженого керівниками відповідних міністерств та відомств. 20. Про затвердження Інструкції про порядок обліку, зберігання і використання документів, справ, видань та інших матеріальних носіїв інформації, які містять конфіденційну інформацію, що є власністю держави/ Постанова КМ України від 27 листопада 1998 р. №1893//Офіційний вісник України. 1998. №48. Ст. 1764.