

## ГАРАНТІЇ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У КОНТРОЛЬНОМУ ПРОЦЕСІ

СІРОШ Микола Васильович - здобувач Київського міжнародного університету

УДК 347.73

*В статтє раскрывається суцність гарантій реалізації принципів фінансового контролю в контрольному процесі, наводиться их класифікація, особеє внимание уделється такой общій гарантії, как ответственность за их нарушение.*

**Ключові слова:** гарантії, принципи фінансового контролю, контрольний процес, відповідальність

Враховуючи важливість контролю у сфері публічних фінансів, з метою ефективної реалізації принципів фінансового контролю, держава повинна встановлювати систему їх гарантій, тобто способи та засоби забезпечення їх повної, належної реалізації. Питанням гарантій реалізації принципів фінансового контролю не приділяли увагу представники юридичної науки. Окремі аспекти гарантій реалізації принципів податкового права досліджував у своїх працях Д.А.Смірнов. О.І.Гриценко описує принципи організації і діяльності Рахункової палати та вказує і на гарантії їх реалізації. Звертаючись до гарантій реалізації принципів податкового права, Д.А.Смірнов [11, с. 105-147] виділяє організаційно-правові гарантії, механізм державного примусу, податково-правове виховання й інформування, міжнародні гарантії. Наявна думка [13, с. 751] про те, що виконання принципів податкового контролю повинно забезпечуватися державою в особі органів, які наділені загальною і спеціальною компетенцією у податковій сфері і які виступають гарантами реалізації цих принципів. Нині існує проблема зако-

нодавчого закріплення гарантій реалізації принципів фінансового контролю у контрольному процесі. Метою даної публікації є окреслення гарантій реалізації принципів фінансового контролю та особливостей відповідальності як особливої гарантії, підсумкового етапу, від якого залежить результативність і дієвість самого контролю.

Гарантії реалізації принципів фінансового контролю можливо класифікувати на: загальні, що сприяють забезпеченню реалізації правових принципів фінансового контролю, і спеціальні – властиві реалізації кожного окремого принципу. Саме такі спеціальні гарантії щодо реалізації принципів організації та діяльності Рахункової палати розглядає у науковій праці «Рахункова палата: державно-правова природа, сучасний стан, перспективи розвитку» О.І.Гриценко [4, с. 17-35]. Ми ж приділимо увагу загальним гарантіям, які, у свою чергу, можуть бути внутрідержавними (національними) – це юридичні гарантії (включають конституційні гарантії й інші законодавчі гарантії) та ідеологічні гарантії. Ідеологічні гарантії передбачають панування ідеології, в основі якої виховання щодо розуміння сутності публічних фінансів, необхідності ефективного управління ними, невідворотності відповідальності за вчинення порушень у фінансовій сфері, розвиток правосвідомості, моральних, правових уявлень про необхідність дотримання принципів у контрольному процесі, підвищення правової культури, що формує повагу до діяльності контролюючих

суб'єктів. Вхідження України в ЄС вказує на необхідність розширення міжнародних гарантій у сфері контролю публічних фінансів. Отже, доцільно виділяти і міжнародні гарантії, які встановлюються міжнародними документами, з метою належної реалізації принципів фінансового контролю. Враховуючи необхідність зближення національного і міжнародного законодавства, доцільно звернутися до міжнародних документів, які забезпечують реалізацію принципів фінансового контролю, зокрема Лімської декларації керівних принципів контролю, Модельного закону про фінансовий контроль тощо й імплементувати їх норми у законодавство України. Юридичні гарантії – сукупність встановлених законодавством засобів, у тому числі відповідальності, спрямованих на попередження порушення принципів фінансового контролю, припинення порушень, відновлення порушених принципів, існування спеціальних процедур оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих чи підконтрольних суб'єктів, інших учасників контрольного процесу, належне функціонування суб'єктів, що перевіряють діяльність та забезпечують реалізацію права на захист, зокрема прокуратури, суду, органів внутрішніх справ тощо. Юридичні гарантії як різновид внутрідержавних (національних) гарантій визначаються у Конституції України та інших нормативно-правових актах держави. До конституційних гарантій належить передбачене ст.55 Конституції України право людини і громадянина на оскарження у суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб. Вказана норма Конституції України стосується лише людини і громадянина, бо міститься у розділі «Права, свободи і обов'язки людини і громадянина» (стаття 55 «Права, свободи людини і громадянина захищаються судом»). Але можна стверджувати, що порушення вчиняються на підконтрольному суб'єкті саме людиною, яка несе відповідальність за фінансово-господарську діяльність, за управління публічними фінансами. Таке право забезпечене існуванням відповідних норм у законодавстві України, що визначають особливості діяль-

ності контролюючих суб'єктів, тобто конституційна гарантія деталізована в інших нормативно-правових актах, що стосуються фінансового контролю. Інші законодавчі гарантії деталізують норми Основного закону, містяться у законах та підзаконних нормативних актах, і стосуються сфери публічних фінансів.

Будь-який державний орган, що наділений відповідною компетенцією у сфері публічних фінансів, здійснює діяльність, яка може виступати в якості своєрідної гарантії реалізації принципів фінансового контролю. Наприклад, Верховна Рада України приймає закони (зокрема Податковий кодекс України тощо), якими визначає правовий статус контролюючих суб'єктів і особливості їх діяльності під час організації та здійснення фінансового контролю. Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України у підзаконних нормативних актах деталізують окремі положення щодо діяльності контролюючих суб'єктів, чим також забезпечують належну реалізацію принципів фінансового контролю у контрольному процесі. Важливу роль у формуванні належного законодавства для реалізації принципів фінансового контролю на кожній стадії контрольного процесу відіграють безпосередні учасники контрольного процесу, самі контролюючі суб'єкти, зокрема Рахункова палата України, Державна фіскальна служба України, Державна фінансова інспекція України.

Позитивним моментом є наявність у новому Законі України «Про Рахункову палату» [10] статті 43 «Зовнішній аудит Рахункової палати та зовнішнє оцінювання її діяльності», в якій йдеться про можливість прийняття Верховною Радою України рішення про здійснення зовнішнього аудиту Рахункової палати. Вважаємо, що Верховна Рада України зобов'язана прийняти рішення про здійснення зовнішнього аудиту Рахункової палати у випадку наявності інформації щодо неналежного проведення нею контрольних заходів. Крім цього, зовнішній аудит Рахункової палати повинен раз у три роки здійснюватися обов'язково. Отже, до означеної статті необхідно внести зміни.

Для належної реалізації принципів фінансового контролю на кожній стадії контрольного процесу доцільно запровадити громадський контроль за діяльністю контролюючих суб'єктів. Зокрема, залучати представників громадських організацій, окремих громадян, які розуміються на проблемах контролю в сфері публічних фінансів до участі у організації і проведенні контрольних заходів. З цією метою доцільно створити Комітет громадського контролю, який функціонуватиме на громадських засадах та перевірятиме діяльність контролюючих суб'єктів, зокрема здійснюватиме аналіз прийнятих ними рішень за результатами контрольних заходів, накладених санкцій, розглядатиме скарги підконтрольних суб'єктів на дії чи бездіяльність контролюючих суб'єктів. Функціонування такого Комітету буде своєрідною гарантією реалізації принципів фінансового контролю як контролюючими суб'єктами так і підконтрольними, а також іншими учасниками контрольного процесу.

Важливою загальною гарантією реалізації всіх принципів фінансового контролю є встановлення відповідальності за їх порушення та невідворотність її застосування. За результатами контрольних заходів контролюючі суб'єкти самостійно накладають передбачені законодавством санкції, в межах визначених повноважень, або надсилають матеріали до інших суб'єктів, зокрема правоохоронних органів, які приймають рішення щодо відповідальності підконтрольних суб'єктів, їх службових чи посадових осіб. Тобто відповідно до чинного законодавства не всі контролюючі суб'єкти наділені правом накладати стягнення, різні і їх види. У нормативно-правових актах, що стосуються організації діяльності Рахункової палати неоднозначно визначені дії даного державного органу при виявленні порушень, самі види порушень. Доречним є правило встановлене новим Законом «Про Рахункову палату» [10], про те, що щорічний звіт про діяльність Рахункової палати має містити інформацію про передані до правоохоронних органів матеріали щодо виявлених ознак кримінальних або адміністративних правопорушень і вжиті правоохоронними органами заходи реагу-

вання (ст.30). Встановлена відповідальність і посадових осіб Рахункової палати, та осіб, що залучаються нею до роботи.

Орган державного фінансового контролю, яким є Державна фінансова інспекція України (далі – ДФІ) та її територіальні органи, відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [9], має право накладати у випадках, передбачених законодавчими актами, на керівників та інших службових осіб підконтрольних установ, адміністративні стягнення; порушувати перед керівниками відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у допущених порушеннях. У Положенні про Державну фінансову інспекцію України [6] зазначається, що Держфінінспекція відповідно до покладених на неї завдань має право: призупиняти в межах повноважень, передбачених законом, бюджетні асигнування, зупиняти операції з бюджетними коштами в установленому законодавством порядку, а також застосовувати та ініціювати застосування відповідно до закону інших заходів впливу в разі виявлення порушень законодавства; накладати у випадках, передбачених законом, адміністративні стягнення. Порядок та особливості застосування вказаних заходів впливу визначаються Бюджетним кодексом України та підзаконними нормативними актами, що прийнятими Кабінетом Міністрів України та Міністерством фінансів України. У Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів (затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 255 від 17.03.2011) [7] зазначається, що рішення про зменшення бюджетних асигнувань головному розпоряднику коштів державного бюджету приймає Міністр фінансів, головному розпоряднику коштів місцевого бюджету – керівник місцевого фінансового органу, розпоряднику бюджетних коштів нижчого рівня – головний розпорядник коштів відповідного бюджету. Вважаємо, що застосування саме вказаного заходу впливу має прийматися за рішенням колегії Міністерства фінансів України чи

відповідного місцевого фінансового органу тощо, з метою колегіального вирішення питання та усунення можливих зловживань. Службові особи ДФІ теж несуть відповідальність, яка виступає гарантією належного виконання ними обов'язків і дотримання принципів у фінансово-контрольній сфері.

Кодекс України про адміністративні правопорушення передбачає адміністративну відповідальність за порушення бюджетного законодавства (ст. 164-12) та за порушення законодавства з фінансових питань (ст. 164-2).

Аналіз чинного законодавства дозволяє констатувати, що найменше повноважень по застосуванню заходів впливу до винних осіб за вчинення правопорушень у сфері публічних фінансів має Рахункова палата України, хоча з огляду на міжнародні документи, саме цей державний орган повинен бути основним у сфері контролю публічних фінансів.

Якщо до підконтрольного суб'єкта застосовано заходи впливу з порушенням встановлених законодавством вимог – це є підставою для оскарження його дій до суду та подальшого скасування відповідних актів. Наявність процедури судового оскарження сприяє відновленню порушених прав підконтрольного суб'єкта забезпечує всебічне, повне дослідження фактичних обставин справи. Судовий контроль є важливою юридичною гарантією дотримання та реалізації принципів фінансового контролю у контрольному процесі.

Митний кодекс України містить окрему главу 4. «Оскарження рішень, дій або бездіяльності органів доходів і зборів, їх посадових осіб та інших працівників і відповідальність за них», у якій йдеться про право на оскарження, де передбачено оскарження саме у випадку порушення прав, свобод чи інтересів. Досить вдало у його ст. 24 [5] вписано, що є предметом оскарження, тобто формулюються визначення понять рішення, дії, бездіяльність. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [9] передбачає оскарження у судовому порядку дій та бездіяльності посадових осіб органу державного фінансового контролю, але стаття 13 у якій про це йдеться, має назву «Розгляд

скарг на дії посадових осіб органу державного фінансового контролю». Вважаємо за доцільне внести до назви статті доповнення, зокрема доповнити словом «бездіяльність». У Законі України «Про Рахункову палату» [10] (ст.33) до прав посадових осіб об'єкта контролю віднесено право оскаржувати в установленому законом порядку рішення, дії або бездіяльність членів Рахункової палати та посадових осіб апарату Рахункової палати.

Закони України «Про Рахункову палату» та «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» не містять тлумачень понять «дії», «рішення», «бездіяльність», що, на наш погляд, не дозволяє чітко визначитися з предметом оскарження у випадку порушення прав, свобод чи інтересів підконтрольних суб'єктів. Крім цього Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» передбачає оскарження у судовому порядку лише дій та бездіяльності, а про рішення у ньому не йдеться. Оскільки оскарженню у судовому порядку підлягають і рішення органів державного фінансового контролю, то необхідно про це зазначити у статті 13 вказаного Закону.

Законодавством передбачені випадки, за наявності яких контролюючий суб'єкт має право звернутися до суду. Законом України «Про Рахункову палату» [10] (ст.7) до повноважень Рахункової палати віднесено право звертатися до суду у разі порушення об'єктами контролю повноважень членів Рахункової палати та посадових осіб апарату Рахункової палати, зокрема щодо усунення перешкод у реалізації таких повноважень. У той же час у Стандарті Рахункової палати [12] зазначається, що у разі виявлення під час перевірки фактів нецільового використання бюджетних коштів, інших правопорушень, за скоєння яких передбачена кримінальна чи адміністративна відповідальність, за рішенням Колегії Рахункової палати матеріали перевірки передаються до Генеральної прокуратури України, інших правоохоронних органів або до суду у визначеному законодавством порядку. Як видно із вказаного, підстави звернення до суду, що передбачені Законом і Стандартом різні. Закон чомусь

не наділяє Рахункову палату правом звернення до суду у випадку виявлення під час перевірки фактів нецільового використання бюджетних коштів, інших правопорушень, за скоєння яких передбачена кримінальна чи адміністративна відповідальність, що на наш погляд, є його недоліком. У Положенні Про Державну фіскальну службу України теж наявна норма про те, що ДФС відповідно до покладених на неї завдань звертається до суду у випадках, передбачених законом, але ці випадки не деталізовані.

Аналізуючи співвідношення показників надходження справ із деякими видами вимог до місцевих адміністративних судів у 2012–2013 роках, можна зробити висновки про те, що зменшилась кількість справ зі спорів з приводу реалізації публічної політики у сферах зайнятості населення та соціального захисту громадян. Це явище призвело до збільшення на 8% частини справ зі спорів з приводу реалізації податкової політики та за зверненнями податкових органів із деякими видами вимог при зменшенні абсолютного показника (88 172 або 32% проти з 90 744 або 24%) [1]. У першому півріччі 2014 року спостерігається збільшення на 2% відносної кількості справ зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства. При цьому абсолютний показник надходження цієї категорії справ зменшився (43 129 або 36% проти 46 173 або 34%) [3]. Серед адміністративних справ, що надійшли до місцевих адміністративних судів у 2014 році, переважають справи зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства (85 179 справ або 36% загальної кількості справ) [2].

Характеризуючи результати розгляду місцевими адміністративними судами справ зі спорів з приводу реалізації податкової політики та за зверненнями податкових органів із деякими видами вимог, у 2013 році необхідно зазначити, що це 91 427 справ або 32% розглянутих справ проти 97 942 (20%). Питома вага цих справ у загальній кількості розглянутих справ порівняно з 2012 роком збільшилась на 12% [1]. Серед адміністра-

тивних справ, які розглянули місцеві адміністративні суди у 2014 році, найбільшу кількість становлять справи зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства (84 588 справ або 36%) [2]. У справах зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства у 2014 році апеляційними адміністративними судами переглянуто 25 797 постанов, з яких змінено чи скасовано 4964 постанови, з приводу реалізації публічної фінансової політики – відповідно 2973 та 646. У цих справах змінено чи скасовано кожну п'яту постанову [2]. Аналіз статистичних показників розгляду Верховним Судом України адміністративних справ (за класифікацією Верховного Суду України адміністративних справ) у 2013 році показує, що найчастіше предметом перегляду були рішення у справах зі спорів фізичних чи юридичних осіб із суб'єктами владних повноважень щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи актів індивідуальної дії). Кількість розглянутих справ цієї категорії становить 197 одиниць, або 43% розглянутих справ. Така ж тенденція (при більших кількісних показниках) спостерігалася у 2012 році, коли Верховний Суд України розглянув 304 справи цієї категорії або 62% розглянутих справ [1]. Аналіз складових цього показника засвідчив зміну в його структурі. Так, у 2013 році найбільшу частину справ цієї категорії становили справи про оскарження рішень податкових органів (80 справ), митних органів (33 справи). У попередньому звітному періоді найбільшу кількість справ становили справи про оскарження рішень митних органів (97 справ), податкових органів (70 справ). Як і попереднього звітного періоду, найбільша кількість скасованих судових рішень спостерігалася у податкових справах. У 2013 році їх відносна кількість зросла на 23% (з 30% до 53%) [1]. Аналіз показників перегляду Верховним Судом України судових рішень Вищого адміністративного суду України у 2014 році свідчить про те, що найбільша кількість скасованих судових рішень спостерігається у податкових справах (43%) [2].

В. Коновалюк [8] пропонував у проекті Закону «Про державний фінансовий контроль» передбачити розділ «Оскарження дій суб'єктів державного фінансового контролю, матеріалів та висновків за результатами ревізій і перевірок», у якому вказати на особливості розгляду скарг на неправомірні дії суб'єктів державного фінансового контролю, необґрунтованість чи недостовірність матеріалів та висновків тощо, а також право підконтрольних суб'єктів на оскарження дій суб'єктів державного фінансового контролю у судовому порядку, у випадку якщо вони мають ознаки дисциплінарних або кримінальних порушень. Аналіз проблем чинного законодавства та судової практики вказує на необхідність існування у проекті Закону України «Про фінансовий контроль» окремої статті з назвою: «Оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих суб'єктів». У даній статті слід сформулювати наступні визначення понять: рішення – це акти, які приймають контролюючі суб'єкти, їх посадові особи у сфері контролю публічних фінансів; дії – вчинки посадових осіб та інших працівників контролюючих суб'єктів, а також третіх осіб, задіяних у контрольному процесі, пов'язані з виконанням ними обов'язків, покладених на них відповідно до законодавства України; бездіяльність – невиконання контролюючими суб'єктами, їх посадовими особами та іншими працівниками обов'язків, покладених на них законодавством України, або неприйняття ними рішень з питань, віднесених до їх повноважень, протягом строку, визначеного законодавством.

Відомо, що контролюючі суб'єкти аналізують практику розгляду справ за їх участю, виявляють проблеми та визначають шляхи їх усунення з метою недопущення порушень у подальшому. Необхідно, що контролюючі суб'єкти аналіз судової практики щодо розгляду адміністративними судами справ у сфері публічних фінансів, публікували на відповідних сайтах – це б дало можливість не лише їм розумітися на проблемних питаннях, що існують у судовій практиці та контрольному процесі, а й іншим учасникам цього процесу, зокрема підконтрольним суб'єктам. Зазначене сприяло

б дотриманню принципів фінансового контролю у контрольному процесі, виховувало б у душі їх поваги. Крім цього, якщо суд приймає рішення на користь підконтрольного суб'єкта, доцільно вважати це неналежним виконанням відповідними посадовими особами контролюючих суб'єктів їх обов'язків і застосовувати до них заходи дисциплінарної відповідальності, а також відшкодування заподіяної шкоди. Адже у ст. 56 Конституції України зазначається, що кожен має право на відшкодування за рахунок держави чи органів місцевого самоврядування матеріальної та моральної шкоди, завданої незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб при здійсненні ними своїх повноважень.

#### Література

1. Аналітичний огляд стану здійснення адміністративного судочинства у 2013 році / Вищий адміністративний суд України : Київ, 2014. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.vasu.gov.ua/>
2. Аналітичний огляд стану здійснення адміністративного судочинства у 2014 році / Вищий адміністративний суд України : Київ, 2015. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.vasu.gov.ua/>
3. Аналітичний огляд стану здійснення адміністративного судочинства у першому півріччі 2014 року / Вищий адміністративний суд України : Київ, 2015. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.vasu.gov.ua/>
4. Гриценко О. І. Рахункова палата: державно-правова природа, сучасний стан, перспективи розвитку / О. І. Гриценко. – Запоріжжя : Видавництво ВАТ «Мотор Січ», 2004. – 138 с.
5. Митний кодекс України від 13.03.2012 із наступними змінами. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/170/96>
6. Положення про Державну фінансову інспекцію України: затверджено Указом Президента України від 23.04.2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>

---

---

### АНОТАЦІЯ

*У статті розкривається сутність гарантій реалізації принципів фінансового контролю у контрольному процесі, наводиться їх класифікація, особлива увага зосереджується на такій загальній гарантії як відповідальність за їх порушення*

7. Порядок зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів: затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 255 від 17.03.2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/255-2011-п>

8. Про державний фінансовий контроль: законопроект від 08.02.08 № 2020, поданий народним депутатом Коновалюком В.І. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

9. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю: Закон України у ред. Закону від 16.10.2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

10. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 р. № 576 – VIII // Урядовий кур'єр від 12.08.2015 – № 146.

---

---

### SUMMARY

*The article reveals the essence of the guarantees of the principles of financial control in the control process, given their classification, with special focus on such general guarantees as responsibility for their violation*

11. Смирнов Д.А. Принципы современного российского налогового права: Монография / под ред. д.ю.н., профессора Н.И.Химичевой. – М.: Юрлитинформ, 2009. – 312 с.

12. Стандарт Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів»: затверджено постановою колегії Рахункової палати №28-6 від 24.12.2004. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/232351?cat\\_id=32836](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/232351?cat_id=32836)

13. Товкун Л. В. До питання про принципи податкового контролю / Л. В. Товкун // Форум права. – 2012. – № 3. – С. 749–752. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [archive.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012\\_3/12tlvppk.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012_3/12tlvppk.pdf)