

УДК 351.74

Чернетченко О. М., аспірант НУ  
державної податкової служби України

## Щодо змісту контролю як гарантії законності адміністративної діяльності органів доходів і зборів

Стаття присвячена визначенню характерних властивостей контролю у гарантуванні законності адміністративної діяльності органів доходів і зборів. Вказано про доцільність приєднання до підходу Д.М. Бахраха про виділення трьох видів контролю - державного, контролю з боку органів місцевого самоврядування та громадського - стосовно контролю за законністю адміністративної діяльності зазначених органів. Зазначено про ефективність контролю Президента України та Кабінету Міністрів України за діяльністю органів доходів і зборів, але контрольні повноваження Верховної Ради України потребують подальшого вдосконалення та, відповідно, наукового аналізу. Виділено форми громадського контролю за законністю адміністративної діяльності органів доходів і зборів.

**Ключові слова:** адміністративна діяльність, органи доходів і зборів, законність, державний контроль, контроль органів місцевого самоврядування, громадський контроль.

Статья посвящена определению характерных свойств контроля в обеспечении законности административной деятельности органов доходов и сборов. Указано о целесообразности поддержки позиции Д.Н. Бахраха о выделении трех видов контроля — государственного, контроля со стороны органов местного самоуправления и общественного по контролю за законностью административной деятельности указанных органов. Отмечена эффективность контроля Президента Украины и Кабинета Министров Украины за деятельностью органов доходов и сборов, но контрольные полномочия Верховной Рады Украины требуют дальнейшего совершенствования и, соответственно, научного анализа. Выделены формы общественного контроля за законностью административной деятельности органов доходов и сборов.

**Ключевые слова:** административная деятельность, органы доходов и сборов, законность, государственный контроль, контроль органов местного самоуправления, общественный контроль.

The article is devoted to the definition of the characteristic properties of the control in ensuring the legality of the administrative activities of the revenue and fees. Specified whether to join the DM approach Bahraha the allocation of three types of control - state , control of the local government and the public - on the control of the legality of administrative activities of these bodies. Specified on the effectiveness of the control of the President of Ukraine and the Cabinet of Ministers of Ukraine of the activities of revenue and fees, but the controlling powers of the Verkhovna Rada of Ukraine require further improvement and, consequently, scientific analysis. Selected forms of public control over the legality of the administrative activities of the revenues and fees.

**Keywords:** administrative activities, government revenues and taxes, law, government control, control of local government, public control.

**Постановка проблеми.** Здійснення адміністративної діяльності органів доходів і зборів на основі принципу законності гарантується системою заходів і засобів державно-владного характеру, які застосовують уповноважені державні органи (їх посадові особи). Серед цих заходів і засобів слід виділити регулятивні, які, на відміну від охоронних, мають переважно превентивний характер, а тому їх застосування повинно бути систематичним. До них доцільно віднести контроль і нагляд, здійснення яких дозволяє отримати інформацію про реальний стан реалізації принципу законності, виявити порушення даного принципу, з'ясувати причини та умови, що сприяли його порушенню, сформулювати пропозиції щодо усунення таких причин та умов.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Контроль і нагляд як адміністративно-правові явища були предметом ґрунтовного наукового аналізу О.Ф. Андрійко,

В.М. Гарашука. Окремі проблеми контролю і нагляду, зокрема, враховуючи його суб'єкту складову, досліджувались С.Г. Брателем, О.М. Музичуком, А.Й. Присяжнюком, В.С. Шестак та іншими. Про процесуальну форму контрольної діяльності податкової міліції зазначав О.М. Хольченков. Проте, контроль і нагляд як гарантії законності адміністративної діяльності органів доходів і зборів ще не були проаналізовані науковцями.

**Мета статті полягає** у визначенні характерних властивостей контролю у гарантуванні законності адміністративної діяльності органів доходів і зборів.

**Виклад основного матеріалу.** Однією із провідних гарантій законності є контроль. Саме контроль дає можливість встановити відповідність чи невідповідність фактичного стану справ в системі державного управління тим вимогам, які встановлюються нормативно-правовими актами [1, с.174]. Традиційно під контрольною діяльністю розуміють порівняння фактичних результатів із запланованими й виявлення порушень для покарання винних [2, с.85]. В той же час О.Ф. Андрійко висловлюється думка про те, що із зміною ролі держави у суспільстві, основною метою контролю повинно бути з'ясування причин відхилень і порушень та умов для покращення результатів підконтрольної діяльності. Проведення контролю на її думку дає можливість отримати через зворотній зв'язок інформацію, на підставі якої можна зробити висновки стосовно стану чи ситуації, що виникли внаслідок здійснення управлінських функцій чи виконання поставлених завдань і приймати рішення, відстежувати ситуацію та скеровувати їх [3, с. 427-431].

Зрозуміло, що поняття «контроль» є досить широким, а тому виникає необхідність виділення його видів.

Існує декілька класифікацій контролю. Зокрема, С.Г. Братель наводить такі: залежно від призначення контролю виділяється загальний (всесторонньо охоплює діяльність суб'єкта, що контролюється) і спеціалізований (контроль окремого напрямку роботи); залежно від мети та часу, в який здійснюється контроль, розрізняються попередній (спрямований на прогнозування та запобігання проблем), поточний (призначений для підтримки установленої схеми взаємодії суб'єктів) та підсумковий контроль (який застосовується для покращення роботи всієї системи) та інші види [4, с. 34-35]. Однак, для встановлення сутності контролю як гарантії законності адміністративної діяльності органів доходів і зборів доцільним є приєднання до думки Д.М. Бахраха про три види контролю: державного, контролю з боку органів місцевого самоврядування та громадського [5].

Наше переконання контроль з боку органів місцевого самоврядування займає проміжне місце між державним та громадським контролем і становить самостійний вид контролю, оскільки суб'єктом його здійснення виступають виконавчі органи місцевих рад, а метою здійснення - забезпечення реалізації прав територіальної громади. Так, відповідно до частини 1 статті 38 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [6], виконавчі органи рад мають повноваження щодо: внесення подань до відповідних органів про притягнення до відповідальності посадових осіб, якщо вони ігнорують законні вимоги та рішення рад і їх виконавчих органів, прийняті в межах їх повноважень; звернення до суду про визнання незаконними актів органів виконавчої влади.

Характеризуючи державний контроль як гарантію законності адміністративної діяльності органів доходів і зборів, доцільно зазначати про таку його систему, яка складається із зовнішнього та внутрішнього контролю. Зовнішній контроль – діяльність

уповноважених суб'єктів щодо виявлення реального стану реалізації принципу законності в адміністративній діяльності органів доходів і зборів, які організаційно не підпорядковані зазначеним органам і не входять до структури Міністерства доходів і зборів України. Внутрішній контроль здійснюється усередині системи органів доходів і зборів, гарантуючи, тим самим, законність внутрішньоорганізаційної діяльності зазначених органів.

Зовнішній контроль за діяльністю органів доходів і зборів доцільно розподілити за суб'єктами, які його здійснюють. Це — парламентський, президентський та урядовий контроль. Парламентський контроль здійснюється Верховною Радою України на підставі розділу 4 Конституції України [7], а також ряду конституційних законів - «Про комітети Верховної Ради України» [8], «Про статус народного депутата України» [9], а також Регламенту Верховної Ради України (розділ VI) [10]. Також Конституцією України передбачено контрольні повноваження Рахункової палати, Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, постійних та тимчасових контрольних комісій.

Загальноприйнятою є думка, що Верховна Рада України наділена достатньо широкими повноваженнями щодо контролю за діяльністю органів виконавчої влади [11]. Однак, як вірно зазначає О.Майданик [Майданик О. Парламентський контроль за діяльністю виконавчої влади в Україні: питання теорії / О. Майданик. — Право України. — 2012. - № 5.], норми Конституції України надають таке коло повноважень лише за діяльністю Кабінету Міністрів України. Так, відповідно до статті 113 Конституції України Кабінет Міністрів України є підконтрольним і підзвітним Верховній Раді України у межах, передбачених статтями 85, 87 Конституції України.

Вказуючи на такий недолік, О. Майданик пропонує наділити комітети Верховної Ради України контрольними повноваженнями щодо діяльності «профільних» міністерств і відомств шляхом надання фахової оцінки діяльності органу виконавчої влади, посадової особи, що має бути основою для оцінки їх діяльності та, при виявленні відхилень від приписів закону, — вжиття заходів впливу щодо їх усунення [12].

Така пропозиція О. Майданика викликає зацікавленість, проте її реалізація передбачає внесення змін до Основного Закону з метою конституювання контрольних повноважень Верховної Ради України.

Особливості контролю з боку Президента України за діяльністю органів виконавчої влади обумовлюються Конституцією України. Цей контроль поширюється переважно на діяльність щодо виконання указів та розпоряджень Президента України.

В діяльності органів доходів і зборів порядок організації та здійснення контролю за виконанням указів, розпоряджень, доручень Президента України регламентовано Положенням про контроль за виконанням указів, розпоряджень і доручень Президента України, затвердженого Указом Президента України від 19 лютого 2002 року № 155 [13]. Відповідно до цього Положення, у Міністерстві доходів і зборів України, його територіальних підрозділах створюються підрозділи, які здійснюють функції контролю за виконанням актів, доручень Президента України.

Аналіз норм Конституції України, Положення про Секретаріат Президента України [14], Положення про Адміністрацію Президента України [15] дає підстави для виявлення двох форм президентського контролю: 1) контроль під час призначення за поданням Прем'єр-міністра України Міністра доходів і зборів, а також припинення його повноважень на даній посаді (пункт 10 частини 1 статті 106 Конституції України); 2) контроль за виконанням указів, розпоряджень і доручень Президента України (

підпункт 15 пункту 4 Положення про Адміністрацію Президента України та підпункт 14 пункту 4 Положення про Секретаріат Президента України).

Таким чином президентський контроль, на відміну від парламентського, отримав як більш чітку правову регламентацію, так і більш реальні та ефективні засоби контролю за реалізацією принципу законності в адміністративній діяльності органів доходів і зборів.

Контроль з боку Кабінету Міністрів України має характер безпосереднього, про що зазначається у ч. 2 ст. 21 Закону України «Про Кабінет Міністрів України» [16]: міністерства та інші центральні органи виконавчої влади підконтрольні та підзвітні Кабінету Міністрів України. Окрім конституційно визначених статтею 116 Конституції України форм контрольних повноважень, Кабінет Міністрів України, відповідно до ч. 8 ст. 21 Закону України «Про Кабінет Міністрів України» має право скасовувати повністю чи в окремій частині акти міністерств та інших органів виконавчої влади.

Контроль за діяльністю платників податків як гарантія реалізації принципу законності в адміністративній діяльності органів доходів і зборів регламентовано Податковим кодексом України [17]. Враховуючи повноваження органів доходів і зборів щодо застосування заходів припинення порушення законності платниками податків, його слід визнати ефективною гарантією дотримання принципу законності.

Другим видом контролю як засобу забезпечення дії принципу законності було виділено внутрішній контроль, який здійснюється у середині системи органів доходів і зборів стосовно нижчестоящого органу (посадової особи) вищестоящим органом (посадовою особою). Його правовою основою, на відміну від зовнішнього контролю, є норми не лише конституційного та адміністративного права, але й трудового.

Враховуючи сутність контролю як гарантії законності адміністративної діяльності органів доходів і зборів та призначення внутрішнього контролю можемо сформулювати таке визначення внутрішньовідомчого контролю — це заснований на нормах адміністративного, трудового та конституційного права спосіб забезпечення законності діяльності підконтрольних посадових осіб, який полягає у співставленні реальних та запланованих показників діяльності органу доходів і зборів (його посадової особи) на предмет відповідності діяльності нормам законодавства, виявленні відхилень від запланованих показників, їх коригуванні, з'ясуванні причин та умов, що сприяли виникненню таких відхилень.

Завданням внутрішнього контролю в органах доходів і зборів є коригування діяльності підпорядкованих суб'єктів з метою підвищення ефективності та результативності їх діяльності в частині дотримання норм законодавства під час адміністративної діяльності, здійснення її в межах законодавчо встановленої компетенції, виключно у спосіб, встановлений законом, із дотриманням правил етики державного службовця (тобто ефективно, обґрунтовано, сумлінно та інш).

Яскравим прикладом реалізації вищезазначеного завдання є встановлення п.п. 78.1.12 ч. 78.1. ст. 78 Податкового кодексу України наступної підстави проведення позапланової документальної перевірки платника податків. Органом державної податкової служби вищого рівня в порядку контролю за діями або бездіяльністю посадових осіб цього органу нижчого рівня здійснено перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або матеріалів документальної перевірки, проведеної контролюючим органом нижчого рівня, і виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань,

що повинні бути з'ясовані під час перевірки для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання платником податків вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби. Рішення про проведення документальної позапланової перевірки в цьому випадку приймається органом державної податкової служби вищого рівня лише у тому разі, коли стосовно посадових осіб органу державної податкової служби нижчого рівня, які проводили документальну перевірку зазначеного платника податків, розпочато службове розслідування або їм повідомлено про підозру вчиненні кримінального правопорушення.

До заходів, які застосовуються у результаті виявлення порушень реалізації принципу законності за наслідками проведення внутрішнього контролю слід віднести: ініціювання проведення службового розслідування стосовно порушників, притягнення до дисциплінарної відповідальності, звільнення із займаної посади, передання матеріалів до уповноважених органів у разі виявлення ознак адміністративного чи кримінального правопорушення.

Важливість державного контролю у забезпеченні реалізації принципу законності в адміністративній діяльності органів контролю є беззаперечною. Однак, як стверджував В. Селіванов, лише за умов існування демократичного громадянського суспільства, яке не просто на законній, а, насамперед, правовій основі контролює державну владу, державно організоване суспільство в змозі як обмежувати, так і самообмежувати державні імперативні адміністративно-командні прагнення [18, с. 254].

Тому питання громадського контролю за діяльністю органів доходів і зборів є наступним кроком у дослідженні гарантій реалізації принципу законності.

Характерні відмінності громадського контролю від будь-якого іншого виду контролю лежать у суб'єктно-об'єктній сфері і полягають у тому, що, по-перше, громадський контроль здійснюється саме громадянською (організованою та неорганізованою), і, по-друге, що у процесі здійснення громадського контролю контролюється виконання саме соціальних завдань, безпосередньо пов'язаних із захистом і реалізацією прав і свобод громадян, задоволенням та узгодженням соціальних потреб та інтересів населення [19].

Нормативну основу громадського контролю складають: ст. 5 і 38 Конституції України, Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні», де в якості однієї з форм громадського контролю визначено громадські слухання (ст. 13), Закон України «Про інформацію» [20], в якому закріплено обов'язок органів державної влади, органів місцевого самоврядування щодо інформування про свою діяльність та прийняті рішення (ст. 10). Кожний учасник інформаційних відносин для забезпечення його прав, свобод і законних інтересів має право на одержання інформації про діяльність народних депутатів, органів державної влади, місцевого самоврядування та місцевої адміністрації (ст. 43) та інші.

Стосовно адміністративної діяльності органів доходів і зборів громадський контроль проявляється у створенні громадських рад відповідно до Примірного положення про громадську раду при державних податкових службах в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі затвердженого наказом ДПС України від 10.02.2012 р. № 104. Згідно з п. 2.1.3. цього наказу, одним із основних завдань громадської ради є здійснення громадського контролю за діяльністю регіональних органів доходів і зборів. Відповідно до пункту 2.2.3. наказу, Громадська рада проводить відповідно до законодавства громадську експертизу та громадську анти-

корупційну експертизу проектів нормативно-правових актів. Крім того, відповідно до пункту 6 Порядку сприяння проведенню громадської експертизи діяльності органів виконавчої влади, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 5 листопада 2008 р. №976, пропозиції, підготовлені інститутом громадянського суспільства за результатами проведеної громадської експертизи, враховуються органом виконавчої влади під час підготовки програм соціально-економічного розвитку, державних цільових та регіональних програм, формування бюджетів відповідного рівня, вирішення питань поточної діяльності.

Таким чином громадськість отримала можливість контролювати власне адміністративну діяльність органів доходів і зборів. Окрім діяльності, контролю також підлягають і проекти нормативно-правових актів щодо яких проводиться громадська антикорупційна експертиза та громадське обговорення (у випадку прийняття регуляторного акту). Громадськість може контролювати стан дотримання принципу законності ще на етапі прийняття управлінського рішення у формі нормативного акту. Аналогічні права громадськості доцільно було б встановити і при укладанні адміністративних договорів.

**Висновки.** Отже, дієвість та ефективність контролю обумовлена наявністю повноважень у суб'єкта контролю по прийняттю рішень та застосуванню заходів реагування на порушення законності стосовно об'єкта контролю за результатами його здійснення. Наявність таких повноважень у Президента України та Кабінету Міністрів України свідчить про ефективність їх контролю за діяльністю органів доходів і зборів. В той же час, контрольні повноваження Верховної Ради України потребують подальшого вдосконалення та, відповідно, наукового аналізу. Громадському контролю підлягають: адміністративна діяльність органів доходів і зборів та управлінські рішення у формі проектів нормативно-правових актів. Громадський контроль здійснюється громадянами, їх об'єднаннями, в тому числі і Громадською радою при Міністерстві доходів і зборів України та регіональних органах у таких формах: звернення громадянина, проведення громадської експертизи, проведення антикорупційної експертизи проектів нормативно-правових актів; проведення громадського обговорення проектів регуляторних актів.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Административное право Украины : Учебник / Под общей ред. С.В. Кивалова. — Х. : Одиссей, 2004. — 880 с.
2. Аппарат государственного управления: интересы и деятельность : Монография / В.Ф. Сиренко, В.В. Цветков, Е.Б. Кунько и др. — К., 1993. — 163 с.
3. Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред В.Б. Авер'янова. — К. : Ін-Юре, 2002. — 668 с.
4. Братель С.Г. Громадський контроль за діяльністю міліції: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.07 / Братель Сергій Григорович. — К., 2007. — 227 с.
5. Бахрах Д. Н. Административное право России. Учебник для вузов. - М.: Изд-во «НОРМА», 2000. — 640 с.
6. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 24. — Ст. 170.
7. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР // Офіційний вісник України. — 2010. — № 72. — Ст. 2598 (зі змінами та доповненнями).
8. Про комітети Верховної Ради України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. — 1995. — № 19. — Ст. 134 (зі змінами та доповненнями).
9. Про статус народного депутата України : Закон України // Відомості Верховної Ради України.

– 1993. – № 3. – Ст. 17.

10. Регламент Верховної Ради України, затверджений Законом України «Про Регламент Верховної Ради України» від 10 лютого 2010 р. // *Голос України*. – 2010. – № 28. – 17 лют.

11. Ківалов С. В. Адміністративне право України: Навчально-методичний посібник / С. В. Ківалов, Л. Р. Біла. – Вид. друге, перероб. і доп. – О. : Юридична література, 2002. – 312 с.

12. Майданник О. Парламентський контроль за діяльністю виконавчої влади в Україні: питання теорії / О. Майданник. – *Право України*. – 2012. – № 5. – С. 45–52.

13. Про порядок організації та здійснення контролю за виконанням указів, розпоряджень і доручень Президента України: Указ Президента України від 19.02.2002 № 155/2002 // *Офіційний вісник України*. – 2002. – № 8. – Ст. 335.

14. Питання Секретаріату Президента України : Указ Президента України від 4 листопада 2005 року № 1548/2005 [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.president.gov.ua/documents/3462.html>.

15. Про Положення про Адміністрацію Президента України : Указ Президента України від 2 квітня 2010 року N 504/201 [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/2010>.

16. Про Кабінет Міністрів України: Закон України від 07.10.2010 № 2591-VI // *Відомості Верховної Ради України*. – 2011. – № 9. – Ст. 58.

17. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // *Офіційний вісник України*. – 2010. – № 92. – Ст. 3248.

18. Селіванов В. М. Право і влада суверенної України: методологічні аспекти. – Монографія / В. М. Селіванов. – К. : Видавничий Дім «Ін Юре», 2002. – 724 с.

19. Крупник А. Громадський контроль: сутність та механізми здійснення / А. С. Крупник // *Теоретичні та прикладні питання державотворення* – 2007. – № 1. – С. 56.

20. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII // *Відомості Верховної Ради України*. – 1992. – № 48. – Ст. 650.

