

*Коваленко А. А.,**кандидат юридичних наук,**доцент кафедри міжнародного права та порівняльного правознавства
Київського міжнародного університету*

ОХОРОНА ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ КРІЗЬ ПРИЗМУ ФУНКЦІЙ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

Анотація. Стаття присвячена питанням охорони публічних фінансів. У цьому контексті досліджуються відповідні функції фінансового права. Виокремлено та проаналізовано такі складники охоронної функції фінансового права: а) правові заохочення (позитивна юридична відповідальність) та компроміси; б) нормативно-правові гарантії дії норм фінансового права; в) інституціональна система контролюючих та правоохоронних органів, що здійснюють охорону норм фінансового права від можливих правопорушень; г) захист норм фінансового права від реальних правопорушень, включаючи профілактику правопорушень у фінансовій сфері, притягнення до негативної юридичної відповідальності та компенсацію збитків від скоєних правопорушень (захисна функція фінансового права).

Аргументовано, що суб'єктом правового заохочення у фінансово-правових відносинах може бути не лише фізична, але і юридична особа, що має особливе значення у податковій сфері з точки зору сумлінної та добросовісної сплати податків та інших обов'язкових зборів до державного й місцевих бюджетів України.

Доведено, що одним із найважливіших законодавчих актів, що встановлює комплексну систему нормативно-правових гарантій у фінансово-правовій сфері, є Бюджетний кодекс України, відповідно до положень якого встановлюється розподіл компетенцій між органами публічної влади щодо контролю за дотриманням та виконанням бюджетного законодавства.

Аналізуються повноваження органів державного фінансового контролю з нагляду за дотриманням бюджетного законодавства. Досліджуються положення, які встановлюють повноваження місцевих органів державної виконавчої влади, органів регіонального та місцевого самоврядування у сфері контролю (охорони) чинних норм фінансового права у сфері бюджетних відносин.

Критично оцінюється виділення таких підфункцій охоронної функції права: функції юридичної відповідальності (каральна, превентивна, відновна); функції юридичних заходів захисту (попереджувальна, відновна, припинювальна); функції заходів безпеки (превентивна, попереджувальна); контрольно-наглядова функція; функції заходів забезпечення юридичного процесу. Аргументовано, що перелічені підфункції в теорії права називають окремими функціями, і, загалом, це так і є. Адже, наприклад, у регулювальній функції також є прояви і контролю, і попередження. Тобто виокремлювати підфункції однієї функції визначено практично недоцільним.

Метою реалізації охоронної функції фінансового права є необхідність: припинення фінансових правопорушень, що наносять шкоду публічному фінансовому інтересу; припинення явищ, дій, правовідносин, які хоча й не віднесені до фінансових правопорушень, проте в силу якихось об'єктивних явищ почали шкодити публічним фінансовим

інтересам; усунення наслідків порушень публічних фінансових інтересів; попередження та недопущення вчинення фінансових правопорушень у майбутньому.

Ключові слова: функція, право, фінансове право, публічні фінанси, відповідальність, охоронна функція, правове регулювання.

Постановка проблеми. Коли говоримо про охоронну і захисну функції фінансового права, то так чи інакше прослідковується зв'язок із відповідною владною діяльністю. Охоронній функції права найбільше відповідає правоохоронна діяльність держави. Охоронна функція права і правоохоронна функція держави дещо подібні за об'єктами та суб'єктами впливу, за способами здійснення. За допомогою правоохоронної діяльності держави відбувається перекладання можливостей, закладених в охоронних правових нормах, у реальну діяльність, тому що правоохоронна діяльність заснована на праві, а з урахуванням концепції примату права над державою охоронна функція права зумовлює правоохоронну функцію держави. Законодавча діяльність органів державної влади зумовлює існування охоронної функції права. Взаємодія охоронної функції права з функцією охорони прав та свобод людини і громадянина передбачає: діяльність самих державних органів, спрямовану на охорону прав та свобод людини і громадянина, засновану на охоронних нормах; обмежує дію правових норм щодо органів державної влади, що зумовлене пріоритетом прав та свобод людини і громадянина. Саме такий характер взаємодії відповідає концепції правової держави [1, с. 10]. Не можемо цілком погодитися із твердженням про обмеження дії правових норм щодо органів державної влади, адже правовою, зокрема фінансово-правовою, нормою передбачені межі дозволеної поведінки. Органам державної влади дозволено те, що передбачено законом. При цьому некоректно стверджувати про вплив функції права на обмеження дії правових норм. Обмежити дію норми права можливо іншою правовою нормою (з дотриманням ієрархії нормативно-правових актів), рішенням Конституційного Суду України.

На сьогодні є чимало досліджень учених-теоретиків, а також фахівців у різних галузях права, які переймаються проблемами публічних фінансів і функціями фінансового права. Варто назвати таких вчених, як А.І. Абрамов, Є.О. Алісов, Л.К. Воронова, Е.С. Дмитренко, Л.М. Касьяненко, Д.А. Кобильник, А.Т. Ковальчук, М.П. Кучеряченко, Т.А. Латковська, О.А. Лукашов, О.А. Музика-Стефанчук, В.П. Нагребельний, А.А. Нечай, О.П. Орлюк, Н.Ю. Пришва, П.С. Пацурківський, Л.А. Савченко, Ю.Л. Смирнікова, А.А. Швиркін та ін. Разом із цим сьогодні залишається невирішеною низка теоретичних, практичних, методологічних питань.

Мета статті полягає в дослідженні питань, пов'язаних з охороною публічних фінансів крізь призму функцій фінансового права.

Виклад основного матеріалу дослідження. Спосіб правової охорони публічних фінансів значною мірою залежить від рівня їх розвитку, від рівня розвитку товарно-грошових відносин (коли закон вартості став одним із провідних регуляторів у суспільстві, оскільки на цьому етапі виникають публічні грошові фонди, що є об'єктом фінансово-правового примусу). Характерні особливості охоронної функції фінансового права прослідковуються більш чітко, якщо її порівнювати з правоохоронною та контрольною діяльністю держави у сфері публічних фінансів, і зводяться до забезпечення неухильного виконання учасниками фінансових правовідносин вимог закону, тобто дотримання режиму фінансової дисципліни. Досягається це виявленням фінансових правопорушень і притягнення до відповідальності винних осіб. Отже, якщо охоронна функція фінансового права – це дія самого права, то правоохоронна та контрольна діяльність держави у сфері публічних фінансів – це матеріальна гарантія дотримання вимог права, це дія не самого права, а зовнішнього щодо нього фактору – держави в особі уповноважених органів [2, с. 37].

Метою реалізації охоронної функції фінансового права є забезпечення найбільш важливих інтересів держави та органів місцевого самоврядування [2, с. 62]. На наш погляд, сюди варто додати публічний фінансовий інтерес. Дійсно, найчастіше доведені факти фінансових правопорушень пов'язані з нанесенням шкоди фінансовим інтересам держави, рідше – фінансовим інтересам органів місцевого самоврядування. Проте не слід забувати й про такі правопорушення, які шкодять фінансовим інтересам підпорядкованих суб'єктів фінансових правовідносин. Йдеться про порушення з боку владних суб'єктів.

У будь-якому випадку метою реалізації охоронної функції фінансового права є необхідність:

- припинення фінансових правопорушень, що наносять шкоду публічному фінансовому інтересу;
- припинення явищ, дій, правовідносин, які хоча й не віднесені до фінансових правопорушень, проте в силу якихось об'єктивних явищ почали шкодити публічним фінансовим інтересам;
- усунення наслідків порушень публічних фінансових інтересів;
- попередження та недопущення вчинення фінансових правопорушень у майбутньому.

О.С. Ємельянов до цього переліку додає ще й необхідність виправлення особи, притягнутої до юридичної відповідальності за вчинене нею фінансове правопорушення [1, с. 62]. На наше переконання, про виправлення особи може йтися лише тоді, коли присутній елемент особистого покарання (йдеться про позбавлення чи обмеження волі, виправні роботи, догану, позбавлення якогось права (наприклад, права керування транспортним засобом, права займати певні посади) чи спеціального звання). За вчинення фінансових правопорушень такі фінансово-правові санкції відсутні. Натомість є санкції, передбачені КК України та КУпАП, проте не можна ставити в нерозривне коло «галузеве правопорушення і міжгалузеві заходи відповідальності».

Розглядаючи сутність і співвідношення охоронної та захисної функцій фінансового права, насамперед слід відзначити,

що у конкретних галузевих функціях відображаються загальні функції права як системного, комплексного соціального явища, метою створення якого є забезпечення належного правового регулювання суспільних відносин.

Вважається, що «охоронна функція права – це зумовлений його соціальним призначенням правовий вплив, спрямований на охорону найбільш важливих економічних, політичних, культурних, духовних, особистих та інших відносин, а також витіснення явищ, далеких даному суспільству» [1, с. 7]. Зважаючи на це, характеристики взаємодії охоронної функції права з економічною та політичною функціями полягають у такому: охоронна функція, захищаючи найбільш важливі економічні відносини, забезпечує реалізацію економічної функції права; економічний вплив права встановлює, які саме економічні відносини необхідно взяти під охорону; в разі порушення економічних відносин охоронна функція має на меті приведення до попереднього стану цих відносин; політична функція права визначає основні пріоритети правової політики, в тому числі й в охороні політичних відносин, визначаючи тим самим перелік можливих об'єктів охоронної функції права [1, с. 9].

Існує теорія, що охоронна функція права складається з низки підфункцій: функції юридичної відповідальності (каральна, превентивна, відновна); функції юридичних заходів захисту (попереджувальна, відновна, припинювальна); функції заходів безпеки (превентивна, попереджувальна); контрольно-наглядова функція; функції заходів забезпечення юридичного процесу [1, с. 8]. Зазначимо, що перелічені підфункції в теорії права називають окремими функціями, і, загалом, це так і є. Адже, наприклад, у регулювальній функції також є прояви і контролю, і попередження. Тобто виокремлювати підфункції однієї функції практично недоцільно.

Прикладом реалізації охоронної функції фінансового права шляхом застосування позитивної юридичної відповідальності є, зокрема, вручення подяк підприємцям – сумлінним платникам податків від Державної податкової служби України (колишня Державна фіскальна служба України). Так, згідно з інформаційним повідомленням, 27 вересня 2016 р. Головне управління ДФС у Київській області відзначало сумлінних платників податків: перший заступник начальника ГУ ДФС у Київській області Василь Титарчук привітав кращих платників податків Київської області та відмітив, що Державна фіскальна служба високо цінує конструктивне співробітництво та взаємопорозуміння з підприємцями, а ТОВ «Юніверсал Лоджистік» отримало Подяку «За високий рівень податкової культури та сумлінне виконання у 2016 році податкових зобов'язань» від ГУ ДФС у Київській області [3].

Таким чином, як можна побачити з наведеного прикладу, суб'єктом правового заохочення у фінансово-правових відносинах може бути не тільки фізична, але і юридична особа, що має особливе значення в податковій сфері з точки зору сумлінної та добросовісної сплати податків та інших обов'язкових зборів до державного й місцевих бюджетів України.

Важливими формами реалізації охоронної функції фінансового права у податковій сфері є також податкова амністія та податковий компроміс, які деякі вчені ототожнюють як ідентичні поняття [4, с. 222].

Виокремлення вказаної форми охорони фінансової безпеки держави та суспільства ґрунтується на положенні Податкового кодексу (далі – ПК) України, до якого 25 грудня 2014 р.

було введено принципове нове для вітчизняного законодавства поняття «податковий компроміс». Відповідно до чинного законодавства, податковий компроміс – це режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 р. з урахуванням строків давності, встановлених ст. 102 ПК України.

Податковий компроміс розповсюджується виключно на факти заниження податкових зобов'язань з податку на додану вартість (у зв'язку із завищенням податкового кредиту) та податку на прибуток (у зв'язку із завищенням витрат, що враховуються під час визначення об'єкта оподаткування).

Під заниженням податкових зобов'язань для цілей застосування податкового компромісу слід розуміти неправомірне формування платником податків даних податкового обліку (формування податкового кредиту з податку на додану вартість або витрат з податку на прибуток) у податкових періодах до 1 квітня 2014 р., що призвело до заниження належних до сплати сум податкових зобов'язань. Під строками давності згідно зі ст. 102 ПК України розуміється визначення грошових зобов'язань протягом 1095 днів із дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, а якщо така декларація була подана пізніше, – за днем її фактичного подання [5].

При цьому за податкові правопорушення в чинному законодавстві передбачена юридична відповідальність, під якою розуміється фінансова, кримінальна та адміністративна відповідальність, що відображає захисну функцію фінансового права як невід'ємну складову частину більш загальної охоронної функції, тобто притягнення до відповідальності за правопорушення у сфері фінансових правовідносин (у тому числі – щодо сплати податків та інших обов'язкових платежів).

До форм реалізації охоронної функції фінансового права слід віднести і встановлення системи нормативно-правових гарантій нормального обігу публічних фінансів. Основним джерелом нормативно-правових гарантій є закони як акти вищої юридичної сили.

При цьому ключовим правостановлюючим органом у механізмі реалізації охоронної функції фінансового права, безумовно, є Верховна Рада України, оскільки законодавча функція за своєю природою є «титальною функцією парламенту» [6, с. 244]. Конкретним юридичним змістом цю функцію парламенту наповнюють такі конкретні законодавчі повноваження: а) прийняття законів; б) внесення змін до законів; в) визнання законів такими, що втратили юридичну силу; г) скасування законів; д) призупинення дії законів [7, с. 206].

Вказані законодавчі повноваження парламенту в повній мірі стосуються і створення та удосконалення системи нормативно-правових гарантій дотримання чинного законодавства, прав, свобод і законних інтересів суб'єктів фінансово-правових відносин.

Більше того, як слушно зауважує О.І. Масензов, аналіз чинних конституційно-правових норм дає всі підстави стверджувати, що законодавча функція Верховної Ради України має необмежений (абсолютний) характер, оскільки цей орган має право приймати закони з будь-яких питань, крім тих, що вирішуються виключно всеукраїнським референдумом [7, с. 101].

З точки зору охорони нормального порядку фінансових правовідносин, встановленого чинним законодавством, важливим вбачається виключне конституційне повноваження Верховної Ради України приймати закони з бюджету та податків, що органічно випливає із заборони виносити вказані питання на референдум (ст. 74 Конституції України).

Зокрема, одним із найважливіших законодавчих актів, що встановлює комплексну систему нормативно-правових гарантій у фінансово-правовій сфері, є Бюджетний кодекс (далі – БК) України, відповідно до положень якого встановлюється розподіл компетенції між органами публічної влади щодо контролю за дотриманням та виконанням бюджетного законодавства (інституціональний аспект охоронної функції фінансового права).

Так, згідно зі ст. 109 БК України, Верховна Рада здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства у процесі:

- 1) розгляду Бюджетної декларації;
- 2) розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України;
- 3) внесення змін до закону про Державний бюджет України;
- 4) виконання закону про Державний бюджет України, в тому числі шляхом заслуховування звітів про виконання Державного бюджету України (включаючи звіти головних розпорядників коштів державного бюджету про використання ними бюджетних коштів та результати виконання відповідних бюджетних програм);
- 5) розгляду річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України;
- 6) використання кредитів (позик), що залучаються державою від іноземних держав, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій.

До повноважень Рахункової палати належить здійснення контролю за надходженням та використанням коштів Державного бюджету України, в тому числі за утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу, ефективністю управління коштами державного бюджету, використанням коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, що надаються з державного бюджету, а також за надходженням закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків і зборів або їх частки та за використанням коштів місцевих бюджетів у частині видатків, передбачених БК України, які визначаються функціями держави і передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню (ст. 110).

Міністерство фінансів України здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу щодо державного бюджету і місцевих бюджетів, якщо інше не передбачено законодавством України. Також Міністерство в межах своїх повноважень забезпечує реалізацію єдиної державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, координує та спрямовує діяльність органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, якщо інше не передбачено законодавством. Місцеві фінансові органи здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу щодо місцевих бюджетів. Міністерство фінансів України та місцеві фінансові органи у встановленому законодавством порядку одержують від центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій, банків та інших фінансових установ усіх форм

власності пояснення, матеріали та інформацію з питань, що виникають під час складання, розгляду, затвердження і виконання бюджетів та звітування про їх виконання (ст. 111).

До повноважень Казначейства України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за:

1) веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, крім випадку, передбаченого абзацами третім і четвертим частини другої статті 78 цього Кодексу, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності;

2) бюджетними повноваженнями під час зарахування надходжень бюджету;

3) відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;

4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспортом бюджетної програми;

5) відповідністю платежів узятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.

Казначейство України в межах своїх повноважень забезпечує організацію і координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом оцінки їх діяльності (ст. 112).

До повноважень органів державного фінансового контролю з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за:

1) цільовим, ефективним і результативним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудита);

2) цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;

3) достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників;

4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми;

5) відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом, затвердженим в установленому порядку, умовам закупівлі енергосервісу;

6) веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

7) станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудита у розпорядників бюджетних коштів (ст. 113).

Ст. 114 БК України встановлює повноваження місцевих органів державної виконавчої влади, органів регіонального та місцевого самоврядування у сфері контролю (охорони) чинних норм фінансового права у сфері бюджетних відносин.

Висновки. Таким чином, можна відзначити такі складники охоронної функції фінансового права, як: а) правові заохочення (позитивна юридична відповідальність) та компроміси; б) нормативно-правові гарантії дії норм фінансового права; в) інституціональна система контролюючих та правоохоронних органів, що здійснюють охорону норм фінансового права від можливих правопорушень; г) захист норм фінансового права від реальних правопорушень, включаючи профілактику правопорушень у фінансовій сфері, притягнення до негативної юри-

дичної відповідальності та компенсацію збитків від скоєних правопорушень (захисна функція фінансового права).

Література:

1. Лапшина О.С. Охранительная функция права в системе функций права и государства : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Казань, 2011. 26 с.
2. Емельянов А.С. Реализация охранительной функции финансового права : дисс. ... докт. юрид. наук : 12.00.14. Москва, 2005. 327 с.
3. Новини Головного управління ДФС у Київській області. URL: <https://www.ulg.com.ua/novini/item/golovne-upravlinnya-dfs-u-kyivskij-oblasti-vidznachalo-sumlunnikh-platnikov-podatkov>
4. Приходько І.В. Податкова амністія чи податковий компроміс? *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 5. С. 222–224.
5. Щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-zmini-2015/podatkoviy-kompromis/>
6. Омельченко Н.Л. Законодавча функція Верховної Ради України: деякі проблеми теорії. *Держава і право*. 2008. Вип. 41. С. 243–250.
7. Масензов О. І. Конституційні повноваження Верховної Ради України у сфері забезпечення національної безпеки та оборони України: проблеми теорії та практики : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02. Маріуполь, 2012. 269 с.

Kovalenko A. Protecting public finances through the lens of financial law functions

Summary. The article is devoted to the issues of public finance protection. In this context, the relevant functions of financial law are explored. The following components of the security function of financial law are identified and analyzed: a) legal incentives (positive legal responsibility) and compromises; b) regulatory and legal guarantees of financial law; c) institutional system of supervisory and law enforcement agencies, which protect the rules of financial law against possible offenses; d) protection of financial law against real offenses, including the prevention of offenses in the financial sphere, the prosecution of negative legal liability and compensation for damages against offenses (the protective function of financial law).

It is argued that the subject of legal incentives in financial and legal relations may be not only an individual but also a legal entity, which is of particular importance in the tax field in terms of honest and fair payment of taxes and other mandatory fees to the state and local budgets of Ukraine.

It is proved that one of the most important legislative acts, which establishes a comprehensive system of regulatory guarantees in the financial and legal sphere, is the BC of Ukraine, according to the provisions of which the division of competencies between the public authorities regarding the control over the observance and implementation of budget legislation.

The powers of public financial control bodies to monitor compliance with budgetary legislation are analyzed. The provisions which establish the powers of local bodies of state executive power, bodies of regional and local self-government in the sphere of control (protection) of the current norms of financial law in the sphere of budgetary relations are investigated.

The selection of the following sub-functions of the security function of law is critically evaluated: the functions of legal responsibility (punitive, preventive, restorative); functions of legal protection measures (warning, restorative, termination); functions of safety measures (preventive, preventive); control and monitoring function; the functions of legal proceedings. It

is argued that these sub-functions are called separate functions in the theory of law and, in general, they are. For example, the regulatory function also has manifestations of both control and warning. That is, to distinguish subfunctions of one function is determined to be impractical.

The purpose of exercising the protective function of financial law is the need to: cease financial offenses that are detrimental to the public financial interest; the cessation

of phenomena, actions, relationships, which, although not attributed to financial offenses, but by virtue of some objective phenomena, have begun to harm the public financial interests; elimination of consequences of violations of public financial interests; preventing and preventing the commission of financial offenses in the future.

Key words: function, law, financial law, public finance, responsibility, security function, legal regulation.