

УДК 343.14

Оксана Капліна,*докт. юрид. наук, професор,
завідувач кафедри кримінального процесу
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого***Наталія Маринів,***канд. юрид. наук, асистент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЙ ТА ПЕРЕВІРОК У КРИМІНАЛЬНОМУ ПРОВАДЖЕННІ: ДИСОНАНС ЗАКОНОДАВСТВА ТА ПРАВАЗАСТОСОВНОЇ ПРАКТИКИ

Стаття присвячена аналізу чинного кримінального процесуального та фінансового законодавства в аспекті можливості призначення та проведення ревізій та перевірок у кримінальному провадженні. Констатується наявність колізійності та неузгодженості між кримінальним процесуальним та податковим законодавством. Підкреслюється, що у кримінальному процесі найчастіше призначаються саме податкові перевірки. Наголошується, що, незважаючи на позбавлення слідчих та прокурорів повноважень призначати ревізії та перевірки, останні продовжують звертатися до слідчих суддів із відповідними клопотаннями, які найчастіше задовольняються. Зазначений дисонанс чинного законодавства та правозастосовної практики породжує низку проблем не лише для органів, що ведуть кримінальне провадження, але й для суб'єктів господарювання, а також органів, що проводять ревізії та перевірки. Проблеми, що порушуються, розглядаються крізь призму правозастосовної практики.

Ключові слова: кримінальне провадження, призначення ревізій та перевірок у кримінальному провадженні, повноваження слідчого та прокурора, збирання доказів у кримінальному провадженні; колізії норм кримінального процесуального законодавства.

Актуальність теми. У зв'язку із суттєвим оновленням Закону України «Про прокуратуру» до Кримінального процесуального кодексу України (далі – КПК України) були внесені зміни, відповідно до яких слідчі та прокурори були позбавлені права призначати ревізії та перевірки (п. 6 ч. 2 ст. 36, п. 4 ч. 2 ст. 40). Така неочікувана позиція законодавця викликала незадоволення з боку посадових осіб, що ведуть кримінальне провадження. Звернення до пояснювальної записки щодо запропонованих змін не прояснило ситуацію. Лише історичне та функціональне тлумачення запроваджених новел дозволяє зробити припущення, що вони пов'язані з прагненням позбавити прокуратуру так званого «загального нагляду», в межах якого найчастіше й призначалися ревізії та перевірки. Між тим іншого способу, ніж провести позапланову податкову перевірку, перевірку дотримання законодавства під час реалізації державної політики у агропромисловому комплексі, екологічного законодавства тощо, правозастосовникам надано не було. Саме тому слідчі продовжували звертатися до слідчих суддів із клопотанням про проведення ревізій та пе-

ревірок, причому, враховуючи сталість практики, здебільшого слідчі судді задовольняли їхні клопотання. Отже, можна констатувати наявність дисонансу правозастосовної практики та нормативного регулювання призначення ревізій та перевірок.

Стан дослідження. Аналіз останніх публікацій із даної теми дає підстави стверджувати, що зазначений вище крок законодавця не залишився непоміченим. До проблем, що виникають у правозастосовній практиці, стали звертатися науковці та практичні працівники, серед яких О. Бондаренко, Ю. Данильченко, Г. Дондик, А. Коваленко, Д. Куриленко, А. Марушев, В. Руфанова, Р. Степанюк, Ю. Терещенко, З. Урсова, О. Хахуцяк, В. Черней, О. Шаповал та інші [1]. Проте актуальні питання, на які вони звертали увагу, залишилися непоміченими законодавцем. Крім того, непослідовний крок законодавця призвів до виникнення нових проблемних моментів, які також і досі є невирішеними. Отже метою статті є аналіз чинного законодавства, правозастосовної практики, виокремлення наявних проблем та розроблення шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Порядок здійснення фінансового контролю в державі визначений низкою законів України та підзаконних актів. Слід, проте, вказати, що ці акти в деяких питаннях є неузгодженими між собою, зокрема щодо процедури ініціювання проведення податкових перевірок, використовуваної термінології, гарантій дотримання прав та законних інтересів підконтрольних установ тощо. Вважаємо, що саме наявність зазначених дефектів системи чинного законодавства негативно позначається на правозастосовній практиці призначення та проведення ревізій та перевірок у кримінальному провадженні, зумовлює відсутність її одноманітності та сталості.

У цьому контексті досить згадати, що, незважаючи на позбавлення слідчого та прокурора повноважень призначати ревізії та перевірки, таке право залишається у деяких законах України. Зокрема, відповідно до Закону України «Про Службу безпеки України», «у разі проведення заходів щодо боротьби з тероризмом і фінансуванням терористичної діяльності Служба безпеки України, її органи і співробітники мають також право: ... 2) залучати в установленому законодавством порядку до проведення перевірок, ревізій та експертиз кваліфікованих спеціалістів установ, організацій контрольних фінансових органів» [2, п. 2 ч. 2 ст. 25].

Крім того, відповідно до Закону України «Про Національне антикорупційне бюро України», Національний банк України, Антимонопольний комітет України, Фонд державного майна України, орган державного фінансового контролю в Україні, Національне агентство з питань запобігання корупції, а також інші державні органи, що здійснюють державний контроль за дотриманням фізичними та юридичними особами законодавства України, з метою запобігання та протидії кримінальним правопорушенням, віднесеним до підслідності Національного бюро, зобов'язані: за зверненням Національного бюро проводити у межах своєї компетенції ревізії, перевірки та інші дії щодо контролю за дотриманням законодавства України фізичними та юридичними особами [3, ст. 19-2].

Найбільш комплексно питання проведення фінансового контролю врегульовано у Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [4]. Відповідно до Закону, здійснення державного фінансового контролю в Україні забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю (далі – орган державного фінан-

сового контролю) (ст. 1). Головними завданнями органу державного фінансового контролю є: здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах тощо (ст. 2) Крім того, згідно зі ст. 1 Закону органи державного фінансового контролю є єдиним у державі органом, на який покладається здійснення однойменної з їх назвою функції у кримінальному провадженні.

Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування. Інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті (ст. 2, 4).

Найчастіше з метою отримання відомостей про фінансово-господарську діяльність під час кримінального провадження проводяться позапланові виїзні ревізії. Позапланова ревізія може проводитися як щодо підконтрольних установ, так і щодо будь-яких суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законом до підконтрольних установ (ст. 11).

Позаплановою виїзною ревізією вважається ревізія, яка не передбачена в планах роботи органу державного фінансового контролю і може бути проведена також у разі надходження доручення щодо проведення ревізій у підконтрольних установах від Кабінету Міністрів України, органів прокуратури, органів доходів і зборів, Національної поліції, Служби безпеки України, Національного антикорупційного бюро України, в якому містяться факти, що свідчать про порушення підконтрольними установами законів України, перевірку додержання яких віднесено законом до компетенції органів державного фінансового контролю. Позапланова виїзна ревізія може здійснюватися лише за наявності підстав для її проведення на підставі рішення суду. Позапланові ви-

їзні ревізії суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені цим Законом до підконтрольних установ, проводяться органами державного фінансового контролю за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні.

Причому розглядуваний закон містить і процедурні норми. Зокрема, ч. 8 ст. 11 встановлюється, що орган або особа, що ініціює проведення позапланової виїзної ревізії, подає до суду письмове обґрунтування підстав такої ревізії та дати її початку і закінчення, документи, які відповідно до ч. 5 і 7 цієї статті свідчать про виникнення підстав для проведення такої ревізії, а також на вимогу суду інші відомості.

Крім зазначеного вище Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», Постановою Кабінету Міністрів України затверджений «Порядок проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами» [5]. Відповідно до п. 29 зазначеного Порядку, позапланова виїзна ревізія об'єкта контролю за зверненням правоохоронного органу проводиться у разі надання ним:

– клопотання слідчого або прокурора про призначення позапланової виїзної ревізії та ухвали суду про дозвіл на її проведення, в якому зазначаються підстави проведення, дати її початку та закінчення, а також номер кримінального провадження, орган, що здійснює досудове розслідування, дата та підстави повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення (для ревізії суб'єкта господарської діяльності, не віднесеного Законом до підконтрольних установ);

– постанови слідчого або прокурора про призначення позапланової виїзної ревізії, винесеної після повідомлення посадовій особі підконтрольної установи, що ревізується, про підозру у вчиненні нею кримінального правопорушення.

Постановою Кабінету Міністрів України від 6 серпня 2014 р № 310 затверджено положення про Державну фінансову інспекцію України [6], в якому зазначено, що Держфінінспекція відповідно до покладених на неї завдань здійснює державний фінансовий контроль у тому числі й за діяльністю суб'єктів господарювання незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за рішенням суду, ухваленим на підставі клопотання слідчого, прокурора для забезпечення розслідування під час кримінального провадження.

Податковий контроль як частина фінансового контролю здійснюється контролюю-

чими органами згідно Податкового Кодексу України (далі – ПКУ) [7], яким регулюються відносини, що виникають у сфері управління податків і зборів в Україні, зокрема порядок їх адміністрування, у тому числі і способи здійснення податкового контролю, а також права та обов'язки платників податків, компетенція контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків.

Важливим для правозастосування є положення ПКУ щодо вирішення можливої колізійності або термінологічної неузгодженості, що знайшло своє відображення в тому, що, якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу.

ПКУ визначає податковий контроль як систему заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Способами здійснення податкового контролю є виключно такі: 1) ведення обліку платників податків; 2) інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; 3) перевірки та звірки відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин; 4) моніторинг контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків.

Контроль здійснюється лише органами, визначеними як контролюючі у ст. 41 ПКУ, та в межах їхніх повноважень, встановлених цим Кодексом. ПКУ встановлює, що контролюючими органами є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за

дотриманням якого покладено на контролюючий орган, його територіальні органи.

Отже, ще раз підкреслимо, що інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів у тому числі на запит правоохоронних органів. Органи Служби безпеки України, внутрішніх справ, податкової міліції, прокуратури та їх службові (посадові) особи навіть не можуть брати безпосередньої участі у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування.

Правозастосовна практика, багаторічний досвід функціонування органів державного фінансового контролю свідчить, що саме перевірка є найбільш дієвим способом отримання інформації про виконання платником своїх обов'язків з обчислення та сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), адже головною метою перевірки є контроль за своєчасністю і повнотою сплати платниками податків і зборів (обов'язкових платежів).

Перевірка передбачає певну підготовку до проведення безпосередньо контролюючих дій, здійснення самої перевірки і підведення її підсумків.

Незважаючи на те, що ПКУ та інше податкове законодавство не містить процесуальних норм, проведення податкових перевірок є регламентованою нормативно-правовими актами про податки і збори сукупністю рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що мають на меті перевірку дотримання норм законодавства про податки і збори (обов'язкові платежі).

Тобто здійснення податкових перевірок передбачає послідовну реалізацію дій, пов'язаних зі здійсненням податкового контролю певними суб'єктами щодо діяльності конкретних осіб під час реалізації ними обов'язків, пов'язаних зі сплатою певних податків і зборів (обов'язкових платежів).

Стадії процесу проведення податкової перевірки виглядають таким чином: 1) підготовка до проведення податкової перевірки; 2) проведення безпосередньо перевірочних дій; 3) оформлення акта (у разі виявлення фактів порушень вимог податкового та іншого законодавства суб'єктами господарювання) чи довідки (коли жодних порушень не встановлено) про проведення податкової перевірки); 4) підписання акта та розгляд заперечень платників податків до прийняття податкових повідомлень-рішень (рішень); 5) оформлення результатів податкової перевірки у вигляді прийняття податкових повідомлень (рішень) про визначення податко-

вих зобов'язань та застосування штрафних (фінансових) санкцій; 6) оскарження результатів податкової перевірки в позасудовому порядку (в порядку адміністративного оскарження); 7) оскарження результатів податкової перевірки в судовому порядку (з дотриманням строків апеляційного узгодження податкових зобов'язань); 8) перегляд результатів податкової перевірки за обставинами, що знов відкрилися, в позасудовому порядку.

Стадія підготовки до проведення податкової перевірки включає визначення її виду та підстав для проведення, видання наказу керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу про проведення документальної (планової, позапланової) перевірки (невійзної, виїзної), оформлення направлень на право її проведення, ознайомлення з матеріалами попередніх перевірок, виклик платника та інше).

ПКУ також встановлює види перевірок, які мають право проводити контролюючі органи (ст. 75). До них, зокрема, належать камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки (п. п. 75.1 ст. 75 ПКУ).

Документальною позаплановою перевіркою, про яку йдеться у нашій статті, є перевірка, що не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з підстав, визначених ПКУ. Предметом такої перевірки є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених ПКУ податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин із працівниками (найманими особами). Вона проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Загальні умови та порядок допуску посадових осіб контролюючих органів до проведення документальних виїзних пере-

вірок визначені ст. 81 ПКУ. Норми зазначеної статті передбачають, що посадові особи контролюючого органу мають право приступити до проведення документальної виїзної перевірки лише за сукупністю умов, які є взаємопов'язані та обов'язкові для виконання посадовими особами контролюючого органу.

По-перше, перевірка може бути розпочата лише за наявності підстав для її проведення, визначених ПКУ. Підстави поділяються залежно від виду перевірки. Зокрема, для виїзної перевірки повинні бути надані такі документи: 1) направлення на проведення перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, реквізити наказу про проведення відповідної перевірки, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – платника податку, який перевіряється) або об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова/позапланова), підстави, дата початку та тривалість перевірки, посада та прізвище посадової (службової) особи, яка проводитиме перевірку; 2) копія наказу про проведення перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – платника податку, який перевіряється) та у разі проведення перевірки в іншому місці – адреса об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова/позапланова перевірка), підстави для проведення перевірки, визначені ПКУ, дата початку і тривалість перевірки, період діяльності, який буде перевірятися; 3) службове посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки;

У разі проведення невиїзної документальної перевірки її контролюючий суб'єкт повинен пред'явити платнику податків (його представнику) такі документи: 1) копію наказу про проведення документальної позапланової невиїзної перевірки; 2) письмове повідомлення про дату початку та місце проведення такої перевірки.

Однією з підстав для проведення позапланової документальної перевірки відповідно до п. 78.1.11 ст. 78 ПКУ в редакції закону до 01.01.2017 було отримання або судового рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки або постанови органу, що здійснює оперативно-розшукову діяльність, слідчого, прокурора, винесеної ними відповідно до закону, а в Законі України від 21.12.2016 № 1797-УІІІ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» такою підставою законодавець визначив лише отримане судове рішення суду (слідчо-

го судді) про призначення перевірки, винесене відповідно до закону [8].

Проведений аналіз чинного законодавства дозволяє говорити про виниклу колізію. Найбільш болюче це відбивається не лише на правозастосовній практиці, але й на суб'єктах господарювання.

До речі, якщо звернутися до правозастосовної практики, то вона не є одноманітною. Зокрема, за даними офіційного Звіту про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2016 рік, у 2016 році на виконання судових рішень (ухвал слідчих, суддів) про призначення перевірок платників податків, що ініційовані правоохоронними органами під час розслідування кримінальних проваджень, проведено 1017 документальних позапланових перевірок, за результатами яких донараховано грошових зобов'язань на суму 2125 млн. грн., з яких узгоджено 221,4 млн. грн. та стягнуто 190 млн. грн. [9]

Узагальнення, проведене на підставі даних Єдиного державного реєстру судових рішень, слідчої та судової практики, показує аналогічну ситуацію. Зокрема, слідчі судді задовольнили 93 клопотання слідчих або прокурорів про проведення ревізії чи перевірки зі 100 узагальнених нами. Мотиви відмови у задоволенні клопотань доволі стандартні: «слідчий не навів достатніх підстав, що вказують на необхідність проведення ревізії», «суд дійшов висновку, що клопотання є необґрунтованим, у зв'язку з чим у його задоволенні слід відмовити», «слідчий суддя вважає, що на даній стадії досудового розслідування слідчим не доведено необхідність проведення позапланової документальної перевірки дотримання вимог податкового законодавства України».

В іншому випадку слідчий суддя в ухвалі зазначив: «Положення КПК України не відносять до компетенції слідчого судді вирішення питання щодо надання дозволу на проведення перевірки, ст. 132 КПК України не передбачає такого заходу кримінального провадження, не регламентує порядок розгляду таких клопотань слідчого, обсяг доказування при розгляді такого клопотання, критерії, за якими слідчий суддя повинен визначати достатність підстав для надання дозволу на проведення податкової перевірки. Положеннями КПК України не передбачено повноважень слідчого судді призначати перевірку. Отже, звертаючись до слідчого судді з клопотанням про призначення перевірки, слідчий належним чином не обґрунтував необхідність призначення перевірки саме на підставі ухвали слідчого судді та не зазначив правові норми, які відносять до компетенції

слідчого судді вирішення зазначеного питання. Враховуючи викладені обставини, суд дійшов висновку, що у задоволенні клопотання слідчого необхідно відмовити».

Проте судова практика поступово, але дуже повільно починає змінюватися.

Вирішуючи ситуацію, що склалася, можна зазначити, що, на наш погляд, ефективність правозастосовної діяльності багато в чому залежить від якості законодавства. Відповідно до ст. 19 Конституції України органи державної влади, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Згідно зі статтями 1 та 9 Кримінального процесуального кодексу України (далі – КПК) порядок кримінального провадження на території України визначається лише кримінальним процесуальним законодавством України. Закони та інші нормативно-правові акти України, положення яких стосуються кримінального провадження, повинні відповідати цьому Кодексу. У процесі здійснення кримінального провадження не може застосовуватися закон, який суперечить цьому Кодексу. Кримінальне процесуальне законодавство України застосовується з урахуванням практики Європейського суду з прав людини.

Вважаємо, що системне тлумачення наведених вище норм кримінального та податкового законодавства дозволяє дійти висновку, що з моменту набуття чинності положеннями закону України «Про прокуратуру» в частині змін до КПК слідчий та прокурор втратили повноваження щодо призначення ревізій та перевірок. Крім того, слід додати, що кримінальним процесуальним законодавством не було передбачено процедури розгляду клопотання слідчого та прокурора про призначення ревізій та перевірок та конкретного рішення слідчого судді, яке він повинен був постановити за результатами розгляду такого клопотання. По суті, розглядаючи зазначені клопотання слідчого та прокурора, слідчі судді застосовували КПК за аналогією, що також не передбачено КПК. Частина 6 ст. 9 КПК України визначає, що у випадках, коли положення цього Кодексу не регулюють або неоднозначно регулюють питання кримінального провадження, застосовуються загальні засади кримінального провадження, визначені ч. 1 ст. 7 КПК. Загальні засади кримінального провадження спрямовані, перш за все, на забезпечення законності кримінальної процесуальної діяльності та дотримання прав та законних інтересів осіб, що беруть участь у кримінальному провадженні. Саме це положення – необхідність забезпечити

дотримання прав та законних інтересів учасників кримінального провадження – насамперед обумовлює можливість застосування аналогії кримінального процесуального закону. Застосування закону за аналогією лише з метою переборення прогалини процедури, яка не була передбачена КПК, на наш погляд, є неприпустимою, оскільки це прямо не передбачено законодавством.

Частина 1 ст. 309 КПК встановлює вичерпний перелік ухвал слідчого судді, які можуть бути оскаржені під час досудового розслідування. Серед таких ухвал не передбачена можливість оскарження в апеляційному порядку ухвали слідчого судді про призначення ревізії.

До того ж, як ми зазначали вище, отримавши судове рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки (яке згідно зі ст. 124 Конституції України є обов'язковим до виконання на всій її території України), контролюючий орган в особі керівника (його заступника або уповноваженої особи) повинен його виконати та прийняти рішення про проведення такої перевірки, що оформлюється наказом. У свою чергу виконавець зобов'язаний виконати як ухвалу слідчого судді, так і наказ керівника та провести перевірку.

Оскільки ст. 309 КПК не передбачено можливості оскарження ухвали слідчого судді про проведення перевірки, підконтрольні суб'єкти мають єдиний спосіб не допустити проведення незаконної, на їхню думку, перевірки – шляхом оскарження наказу керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу в порядку адміністративного судочинства. Отже, штучно відповідальність за законність призначення перевірки в межах кримінального провадження покладається не на слідчого, прокурора або слідчого суддю, а на контролюючий орган. Проте наказ керівника контролюючого органу видається на виконання ухвали слідчого судді, в якому керівник не перевіряє законність підстав для проведення ревізії або перевірки, адже їх перевірів слідчий суддя. Сказане дозволяє висловити пропозицію про необхідність внесення змін до податкового законодавства з питань порядку допуску до податкової перевірки, а документом, у якому формалізується доручення на здійснення такого виду перевірки, повинно бути лише направлення на її проведення із зазначенням у ньому, замість реквізитів наказу, реквізитів ухвали суду.

Така конструкція, на наш погляд, убезпечить керівника, наказ якого може бути скасований за результатами його оскарження в порядку адміністративного судочинства, що, у свою чергу, може потягти притягнення

його до відповідальності за видання «незаконного» наказу.

Що стосується можливості оскарження в апеляційному порядку ухвали слідчого судді про задоволення клопотання слідчого (прокурора) та призначення ревізії або перевірки, можемо зазначити таке.

Справді, ст. 309 КПК України не передбачає можливості оскарження ухвал слідчого судді про проведення податкових перевірок в рамках кримінального провадження. Разом із тим, згідно зі ст. 8 Конституції України, в Україні визнається і діє принцип верховенства права. Принцип верховенства права також проголошений як засада кримінального провадження (ст. 8 КПК).

Елементами верховенства права, як відомо, є 1) законність, у тому числі прозорість, підзвітність і демократичний порядок прийняття законів; 2) правова визначеність; 3) заборона сваволі; 4) доступ до правосуддя в незалежних і неупереджених судах, у тому числі судовий контроль за адміністративними актами; 5) дотримання прав людини; 6) заборона дискримінації і рівність перед законом

Правова визначеність містить вимоги щодо якості закону, а також якості судового рішення, яке, згідно зі ст. 370 КПК, повинно бути законним, обґрунтованим та вмотивованим. Причому законним є рішення, ухвалене компетентним судом згідно з нормами матеріального права з дотриманням вимог щодо кримінального провадження, передбачених КПК. Обґрунтованим є рішення, ухвалене судом на підставі об'єктивно з'ясованих обставин, які підтверджені доказами, дослідженими під час судового розгляду та оціненими судом відповідно до ст. 94 КПК. Вмотивованим є рішення, в якому наведені належні і достатні мотиви та підстави його ухвалення.

Отже, рішення слідчого судді, постановлене ним із недотриманням вимог кримінального процесуального закону, є незаконним, а, позбавляючи особу права на оскарження такого рішення, держава в такій спосіб повністю позбавляє особу доступу до правосуддя.

Статтею 13 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (далі – КЗПЛ) визначено, що кожен, чий права та свободи, визнані в цій Конвенції, було порушено, має право на ефективний засіб юридичного захисту в національному органі, навіть якщо таке порушення було вчинене особами, які здійснювали свої офіційні повноваження.

Ефективним засобом правового захисту у розглядуваному випадку є оскарження незаконного та необґрунтованого рішення слідчого судді.

Оскільки слідчий суддя прийняв рішення, яке не передбачено КПК, а ст. 309 КПК не закріплює можливості його оскарження, суд апеляційної інстанції у разі надходження до нього скарги повинен виходити з приписів ст. 6 КЗПЛ, статей 8, 55, п. 8 ч. 2 ст. 129 Конституції України, статей п. 17 ч. 1 ст. 7, ст. 8, 9, 24 КПК. У ст. 6 КЗПЛ, якою передбачено право на справедливий суд, не встановлено окремої вимоги до держав засновувати апеляційні або касаційні суди. Проте у своїх рішеннях ЄСПЛ зазначає, що там, де такі суди існують, гарантії, що містяться у ст. 6, повинні відповідати також і забезпеченню ефективного доступу до цих судів (пункт 25 Рішення у справі «Делкур проти Бельгії» від 17 січня 1970 р. [10] та пункт 65 Рішення у справі «Хоффман проти Німеччини» від 11 жовтня 2001 р. [11]). Отже, право на справедливий суд включає в себе, зокрема, можливість оскарження судових рішень в апеляційному та касаційному порядку, що є однією з конституційних гарантій реалізації інших прав і свобод, захисту їх від порушень і протиправних посягань, у тому числі від помилкових і неправосудних судових рішень.

У розглядуваному контексті можна звернутися до Європейських стандартів здійснення правосуддя, якими передбачено, що в принципі повинна існувати можливість контролю за будь-яким рішенням нижчестоячого суду («суд першої інстанції») з боку вищестоячого суду («суд другої інстанції»). Отже, за наявності в національному законодавстві Високих Договірних Сторін вказаної Конвенції можливості перегляду судового рішення судові контрольні інстанції мають відповідати ст. 6 КЗПЛ з точки зору доступу до правосуддя. Доступність правосуддя при перегляді судових рішень, таким чином, як загальновизнаний стандарт має існувати в національному законодавстві держав [12]. У справі «Скорик проти України» [13] ЄСПЛ відзначив, що, відповідно до п. 1 ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, якщо в національному правовому порядку існує процедура апеляції, держава має гарантувати, що особи, які перебувають під її юрисдикцією, мають право на оскарження судових рішень в апеляційних судах на основні гарантії, передбачені ст. 6 Конвенції.

Окрім того, ЄСПЛ зазначає, що ст. 13 Конвенції передбачає можливість наявності ефективних засобів захисту щодо перегляду судового рішення. У разі якщо особі не надано національним законодавством право оскарження судового рішення, то така процедура захисту прав не є досить ефективним

засобом захисту заявника. У такому разі, як відзначає суд, має місце порушення ст. 2 Протоколу № 7 до Конвенції [див.: 14]

Крім того, ЄСПЛ у своїх рішеннях неодноразово наголошував, що держава має право встановлювати певні обмеження права осіб на доступ до суду; такі обмеження повинні мати легітимну мету, не порушувати саму сутність цього права, а між цією метою і запровадженими заходами має існувати пропорційне співвідношення (п. 57 Рішення ЄСПЛ «Ашингдейн проти Сполученого Королівства» від 28 травня 1985 р., п. 96 Рішення ЄСПЛ «Кромбах проти Франції» від 13 лютого 2001 р., Рішення ЄСПЛ «Аманн проти Швейцарії» від 16 лютого 2000 р. [15, с. 22-23; 16]).

Такої позиції дотримується й КСУ, зазначаючи, що згідно з Конституцією України допускається можливість обмеження права на апеляційне та касаційне оскарження рішення суду (пункт 8 частини третьої статті 129), однак воно не може бути свавільним та несправедливим. Таке обмеження має встановлюватися виключно Конституцією та законами України; переслідувати легітимну мету; бути зумовленим суспільною необхідністю досягнення цієї мети, пропорційним та обґрунтованим. У разі обмеження права на оскарження судових рішень законодавець зобов'язаний запровадити таке правове регулювання, яке дасть можливість оптимально досягти легітимної мети з мінімальним втручанням у реалізацію права на судовий захист і не порушувати сутнісний зміст такого права [17].

Відповідно до вимог ч. 1 ст. 9 КПК, у разі, коли положення КПК не регулюють або неоднозначно регулюють питання кримінального провадження, застосовуються загальні засади кримінального провадження, визначені частиною першою статті 7 цього Кодексу. Однією з таких засад є забезпечення права на оскарження процесуальних рішень, дій чи бездіяльності (пункт 17 частини першої статті 7 КПК), а її зміст розкрито у статті 24 КПК, згідно з частиною першою якої кожному гарантується право на оскарження процесуальних рішень, дій чи бездіяльності суду, слідчого судді, прокурора, слідчого в порядку, передбаченому КПК.

Прямої заборони оскаржувати ухвалу слідчого судді про задоволення клопотання слідчого, прокурора про проведення ревізії або перевірки кримінальним процесуальним законом не передбачено (як і права на їх проведення).

Крім того, у Рішенні № 3-рп/2010 від 27 січня 2010 р. (справа про апеляційне оскарження ухвал суду) Конституцій-

ний Суд України, розглядаючи положення п. 8 ч. 3 ст. 129 Конституції України, дійшов висновку, що апеляційне оскарження судового рішення можливе у всіх випадках, крім тих, коли закон містить заборону на таке оскарження [18].

Висновки

Отже, підсумовуючи викладене, можна зробити такі висновки. КПК України не передбачає повноважень слідчого, прокурора на звернення до слідчого судді з клопотанням про призначення (проведення) податкової перевірки або ревізії. У зв'язку з цим слід, на наш погляд, визнати правильною практику тих слідчих суддів, які відмовляють у задоволенні зазначених клопотань. Крім того, КПК не передбачає (та не передбачав) процедури розгляду слідчим суддею клопотання слідчого (прокурора) про призначення (проведення) ревізії та перевірок та конкретного рішення, яке повинно прийматися за підсумками такого розгляду. Існує колізія між нормами кримінального процесуального та податкового законодавства, яка повинна бути переборена на підставі колізійної норми, що міститься в ч. 1 ст. 1 та ч. 3 ст. 9 КПК України. Оскільки в Україні, на наш погляд, склалася така, що не відповідає КПК, практика розгляду клопотань слідчих (прокурорів) про проведення ревізій та перевірок та переважно їх задоволення, ухвала слідчого судді про призначення позапланової перевірки (ревізії) повинна підлягати оскарженню, забезпечуючи таким чином доступ особи до правосуддя.

Крім того, слід додати, що перевірка є найбільш дієвим способом отримання інформації про виконання платником своїх обов'язків з обчислення та сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Враховуючи це, слід узгодити чинне кримінальне процесуальне та фінансове законодавство, усунувши наявні дефекти законодавства, які не дозволяють правозастосовникам повноцінно здійснювати покладені на них функції, а суб'єктам господарювання здійснювати захист своїх порушених прав.

Список використаних джерел:

1. Бондаренко О. О. Оцінювання та використання матеріалів ревізії при розслідуванні злочинів, пов'язаних із порушеннями бюджетного законодавства України / О. О. Бондаренко, Р. Л. Степанюк // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. – 2010. – Вип. 10. – С. 68-73; Данильченко Ю. Нагляд за досудовим розслідуванням. Проблемні питання / Ю. Данильченко // Вісник прокуратури. – 2015. – № 12. – С. 28-37; Дондик Г. П. Проблеми організації

- процесуальних дій з призначення та проведення ревізії під час розслідування злочинів у сфері економіки / Г. П. Дондик // Вісник Запорізького юридичного інституту Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2010. – № 3(52). – С. 228-233; Коваленко А. До питання про порядок призначення ревізій та перевірок під час проведення досудового розслідування / А. Коваленко // Вісник прокуратури. – 2016. – № 7. – С. 48-54; Куриленко Д. В. Ревізор та перевіряючий у змагальному кримінальному судочинстві України / Д. В. Куриленко // Форум права. – 2015. – № 1. – С. 168-172; Марушев А. Д. Особливості організації і тактики взаємодії слідчого з ревізором / А. Д. Марушев // Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. – 2013. – № 1077. – Вип. 15. – С. 141-143. – Серія «Право»; Марушев А. Д. Принципи взаємодії слідчого з спеціалістами-економістами / А. Д. Марушев // Форум права. – 2013. – № 1. – С. 662-665; Руфанова В. М. Взаємодія органів внутрішніх справ з органами державної фінансової інспекції щодо запобігання злочинам, пов'язаним з незаконним використанням бюджетних коштів / В. М. Руфанова // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2012. – № 1. – С. 99-107; Степанюк Р. Л. Використання спеціальних знань під час розслідування злочинів у бюджетній сфері України / Р. Л. Степанюк // Криміналістичний вісник: наук.-практ. зб. / ДНДЕКЦ МВС України, Нац. акад. внутр. справ. – № 1(17). – К.: Еліт прінт, 2012. – С. 102-108; Терещенко Ю. В. Особливості проведення ревізії під час досудового розслідування / Ю. В. Терещенко // Юридична наука: наук. юрид. журн. – 2015. – № 2. – С. 172-178; Урусова З. П. Особливості ревізії, що проводиться на вимогу правоохоронних органів / З. П. Урусова, О. М. Пилип'юк // Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. – 2014. – № 5. – С. 188-196. – Серія «Економічні науки»; Хахуцяк О. Ю. Місце актів ревізій та перевірок у кримінальному провадженні / О. Ю. Хахуцяк // Юридична наука. – 2015. – № 5. – С. 156-161; Черней В. В. Проблеми взаємодії правоохоронних органів з іншими суб'єктами запобігання злочинам на ринку небанківських фінансових послуг / В. В. Черней // Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія». – 2014. – Т. 14. – С. 26-33; Шаповал О. Використання спеціальних знань під час розслідування злочинів у бюджетній сфері України / О. Шаповал // Віче. – 2014. – № 8. – С. 17-19.
2. Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 27. – Ст. 382.
 3. Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 47. – Ст. 2051.
 4. Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – Ст. 110.
 5. Офіційний вісник України. – 2006. – № 16. – С. 215. – Ст. 1206.
 6. Офіційний вісник України. – 2014. – № 64. – С. 19. – Ст. 1764.
 7. Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.
 8. Відомості Верховної Ради України. – 2017. – № 5-6. – Ст. 112.
 9. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2016 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>.
 10. Рішення Європейського Суду з прав людини у справі «Делькур проти Бельгії» від 10.01.1970 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57467>.
 11. Решение Европейского Суда по правам человека «Хоффманн (hoffmann) против Германии от 11.10.2001. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rpqi.narod.ru/echr/anouther_3/hoffmann.htm.
 12. Рекомендация № R (95) 5: принята Ком. министров 7 февр. 1995 г. на 528-м заседании зам. министров // Рос. юстиция. – 1997. – № 10. – С. 2.
 13. Рішення Європейського Суду з прав людини у справі «Скорик проти України» від 08.01.2008 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.search.ligazakon.ua>.
 14. Комюніке Секретаря Європейського суду з прав людини щодо рішення у справі «Гурепка проти України» / пер. П. М. Рабіновича, М. Ю. Пришляка, Т. І. Дунаш // Вісник Верховного Суду України. – 2005. – № 11 (63). – С. 36.
 15. Право на справедливий суд в рамках Европейской конвенции о защите прав человека (статья 6) : Руководство для юристов. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.aau.edu.ua/static/lll/texts/article_6_manual_russian_translation.pdf.
 16. Рішення Європейського Суду у справі «Аманн проти Швейцарії» від 16.02.2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.echr.coe.int> (дата звернення: 15.05.2014).
 17. Рішення Конституційного суду України у справі за конституційним поданням Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень частини другої статті 171-2 Кодексу адміністративного судочинства України від 8 квітня 2015 року № 1-6/2015. // Офіційний вісник України. – 2015. – № 32. – Ст. 926.
 18. Рішення Конституційного Суду України 3-рп/2010 від 27 січня 2010 року у справі за конституційним зверненням громадянина Заїченка Володимира Георгійовича щодо офіційного тлумачення положення пункту 18 частини першої статті 293 Цивільного процесуального кодексу України у взаємозв'язку зі статтею 129 Конституції України (справа про апеляційне оскарження ухвал суду) // Офіційний вісник України. – 2010. – № 9. – Ст. 466.

Статья посвящена анализу действующего уголовного процессуального и финансового (налогового) законодательства в аспекте возможности назначения и проведения ревизий и проверок в уголовном производстве. Констатируется наличие коллизии и несогласованности между уголовным процессуальным и налоговым законодательством. Подчеркивается, что в уголовном процессе чаще всего назначаются именно налоговые проверки. Отмечается, что, несмотря на лишение следователей и прокуроров полномочий назначать ревизии и проверки, последние продолжают обращаться к следственным судьям с соответствующими ходатайствами, которые чаще всего удовлетворяются. Указанный диссонанс действующего законодательства и правоприменительной практики порождает ряд проблем не только для органов, ведущих уголовное производство, но и для субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность, а также органов, осуществляющих ревизии и проверки. Проблемы, которые поднимаются в статье, рассматриваются сквозь призму правоприменительной практики.

Ключевые слова: уголовное производство, назначение ревизий и проверок в уголовном производстве, полномочия следователя и прокурора, сбор доказательств в уголовном производстве; коллизии норм уголовного процессуального законодательства.

The article is devoted to the analysis of the current criminal procedural and tax legislation in terms of the possibility of appointing and conducting audits and inspections in criminal proceedings. The presence of collision and inconsistency between the criminal procedural and tax legislation is stated. It is emphasized that in the criminal process, tax inspections are most often appointed. It is noted that, despite depriving investigators and prosecutors of the power to appoint audits and inspections, the latter continue to apply to investigative judges with appropriate motions, which are most often met. This dissonance of the current legislation and law enforcement practice gives rise to a number of problems not only for bodies conducting criminal proceedings, but also for entities that carry out entrepreneurial activities, the State Financial Inspectorate of Ukraine. The problems that arise in the article are considered through the prism of law enforcement practice.

Key words: criminal proceedings, appointment of audits and inspections in criminal proceedings, powers of investigator and prosecutor, collection of evidence in criminal proceedings; conflicts of norms of the criminal procedural legislation.

